

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

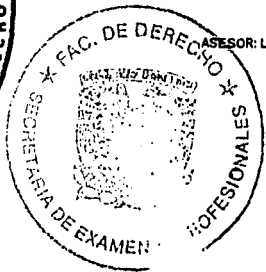
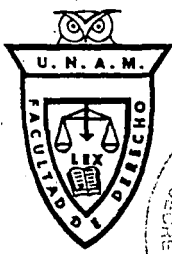
**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS**

**"IMPUESTO ESTATAL AL INGRESO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y POR HONORARIOS"**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA:**

**C. JOSE FRANCISCO MIGUEL LOPEZ**

ASESOR: LIC. VENEGAS ALVAREZ SONIA





Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis 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.



# Paginación Discontinua

### AGRADECIMIENTOS:

A MI UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO POR TODO LO QUE ME HA DADO PARA SER ALGUIEN EN LA VIDA, MUY ESPECIALMENTE AL COLEGIO DE CIENCIAS Y HUMANIDADES PLANTEL ORIENTE Y A MI FACULTAD DE DERECHO, HE AQUÍ MI RETRIBUCIÓN.

A MI ASESORA LA LICENCIADA VENEGAS ALVAREZ SONIA POR HABER CREIDO EN EL PRESENTE TEMA DE TESIS.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE LOGRARON FUERA POSIBLE CULMINAR MI CARRERA EL PRESENTE PROYECTO DE INVESTIGACIÓN.

# INDICE

## ABREVIATURAS INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO PRIMERO: MARCO TEORICO.

	<u>PAG.</u>
1. DEFINICION DE IMPUESTO.	1
2. TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA EXISTENCIA DE LOS IMPUESTOS:	11
A) TEORIA DE LA EQUIVALENCIA.	
B) TEORÍA DE LA RELACION DE SUJECIÓN.	
C) TEORIA DEL SEGURO.	
D) TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.	
E) TEORIA DEL SACRIFICIO.	
3. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS:	14
A) IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.	
B) IMPUESTOS PERSONALES Y REALES.	
C) IMPUESTOS FIJOS, PROPORCIONALES Y PROGRESIVOS.	
D) IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.	
E) IMPUESTOS MONETARIOS Y EN ESPECIE.	
F) IMPUESTOS SOBRE LOS ACTOS Y EL CONSUMO.	
G) IMPUESTOS INSTANTÁNEOS Y PERIODICOS.	
H) IMPUESTOS FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES.	
I) IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.	
J) CLASIFICACION QUE ADOPTA LA LEGISLACIÓN MEXICANA.	
4. EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS.	22
5. ELEMENTOS EXISTENCIALES DE LOS IMPUESTOS:	24
A) SUJETO DEL IMPUESTO:	
1) SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO.	
2) SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.	
B) OBJETO DEL IMPUESTO.	
C) BASE DEL IMPUESTO.	
D) TASA O TARIFA DEL IMPUESTO.	

### CAPÍTULO SEGUNDO: PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

1. PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS:	41
A) PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	
B) PRINCIPIO DE ANUALIDAD.	
2. PRINCIPIOS ELEMENTALES DE LOS IMPUESTOS:	44
A) PRINCIPIO DE JUSTICIA O IGUALDAD.	
B) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.	
C) PRINCIPIO DE COMODIDAD.	
D) PRINCIPIO DE ECONOMIA.	
3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES:	50
A) PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	
B) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	

- C) PRINCIPIO DE GENERALIDAD.
- D) PRINCIPIO DE IGUALDAD.
- E) PRINCIPIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.
- F) PRINCIPIO DE DESTINACION DE LOS TRIBUTOS A SATISFACER LOS GASTOS PÚBLICOS.
- G) PRINCIPIO DE LIBERTAD DE TRABAJO Y PROFESIÓN EN MATERIA FISCAL.
- H) PRINCIPIO DE RESPETO AL DERECHO DE PETICIÓN.
- I) PRINCIPIO DE LIBERTAD DE ASOCIACIÓN.
- J) PRINCIPIO DE NO APLICACIÓN DE LEYES FISCALES PRIVATIVAS.
- K) PRINCIPIO DE NO SER JUZGADO POR TRIBUNALES O AUTORIDADES FISCALES ESPECIALES.
- L) PRINCIPIO DE NO DAR EFECTO RETROACTIVO A NINGUNA LEY FISCAL EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA.
- M) PRINCIPIO DE JUICIO PREVIO A CUALQUIER PRIVACIÓN FISCAL DE PROPIEDADES, POSESIONES O DERECHOS.
- N) PRINCIPIO DE COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DICTAR ACTOS Y RESOLUCIONES QUE AFECTEN LA ESFERA JURÍDICA DE LOS CAUSANTES.
- O) PRINCIPIO DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES FISCALES.
- P) PRINCIPIO DE INSPECCION O AUDITORIA FISCAL.
- Q) PRINCIPIO DE PRISION POR DELITOS FISCALES; DE NO HACERSE JUSTICIA POR SÍ MISMO Y DE PROHIBICIÓN DE COSTAS JUDICIALES.
- R) PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE CONTRIBUCIONES EN LAS CARCELES.
- S) PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN DE PENAS SOLO POR LA AUTORIDAD JUDICIAL Y DE MULTAS FISCALES POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO MAYORES DEL IMPORTE DE UNA SEMANA DE SUELDO.
- T) PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE MULTAS FISCALES EXCESIVAS Y LA INSTITUCION DE LA FACULTAD ECONOMICA COACTIVA.
- U) PRINCIPIO DE NO EXENCIÓN DE IMPUESTOS.

### CAPÍTULO TERCERO: LA DOBLE IMPOSICION FISCAL.

- |  |     |
|--|-----|
| 1. LA POTESTAD TRIBUTARIA.   | 79  |
| 2. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.  | 82  |
| 3. SISTEMA FEDERAL DE CONTRIBUCIONES.  | 83  |
| 4. DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS ENTRE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS.           | 89  |
| 5. LA DOBLE IMPOSICIÓN.  | 91  |
| 6. SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.                                  | 100 |
| A) PROPOSITOS, ESTRUCTURA Y CARACTERÍSTICAS DEL ESTABLECIMIENTO DEL SISTEMA. |     |
| B) MATERIAS OBJETO DE LOS ACUERDOS Y LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN.              |     |
| C) SISTEMA RESULTANTE DE LA COORDINACIÓN FISCAL.                             |     |

7. SISTEMAS LOCALES DE CONTRIBUCIÓN:	108
A) ESTATALES.	
B) MUNICIPALES.	
C) DISTRITO FEDERAL.	

**CAPITULO CUARTO: IMPUESTO ESTATAL AL INGRESO DE LAS  
PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y POR  
HONORARIOS.**

1. SUJETO DEL IMPUESTO:	121
A) SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO.	
B) SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.	
2. OBJETO DEL IMPUESTO.	134
3. BASE DEL IMPUESTO.	135
4. TASA O TARIFA DEL IMPUESTO.	136

CONCLUSIÓN.  
BIBLIOGRAFIA.

## ABREVIATURAS

CCIV	CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL
CFF	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
CPEUM	CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
DOF	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
IMSS	INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
INFONAVIT	INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES
ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ISSSTE	INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL AL SERVICIO DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
LCF	LEY DE COORDINACIÓN FISCAL
LIF	LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
LIVA	LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
SCJN	SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
SHCP	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
SJF	SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION

## INTRODUCCIÓN

EL TEMA DE INVESTIGACIÓN QUE PRESENTO PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO TIENE SU BASE Y FUNDAMENTO EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION QUE FUE APROBADA POR EL CONGRESO DE LA UNION (DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS) Y PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN (DOF) EL PRIMERO DE ENERO DEL AÑO DOS MIL DOS.

ES SABIDO POR LOS ESTUDIOSOS DEL DERECHO FISCAL LO CAMBIANTE QUE PUEDE RESULTAR NUESTRA MATERIA, YA QUE ANUALMENTE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEBE APROBAR LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION, LO QUE INMINENTEMENTE LE IMPRIME CAMBIOS QUE, QUIÉRASE O NO, VAN DE ACUERDO CON LAS POSIBILIDADES, NECESIDADES Y PERSPECTIVAS DE NUESTRO PAÍS EN UN MUNDO POR SÍ SOLO CAMBIANTE.

LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION ANUALMENTE REFORMA Y DEROGA DIVERSOS ORDENAMIENTOS QUE FORMAN PARTE DE LA LEGISLACIÓN FISCAL TALES COMO EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF), EL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (RCFF), LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR), EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (RLISR), LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA), EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (RLIVA), LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (LIESPS), EL REGLAMENTO A LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (RLIESPS), LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO (LIA), EL REGLAMENTO A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO (RLIA), LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL (LCF), EL REGLAMENTO DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, ASÍ COMO A LA MISMA LEY DE INGRESOS QUE LE PRECEDE, REGLA QUE EN ESTE AÑO NO HA SIDO LA EXCEPCIÓN.

HACIENDO UN ANALISIS DE LA MULTICITADA LEY DE INGRESOS PARA EL EJERCIO FISCAL DEL 2002, QUE DECRETA EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PUBLICADA EN EL DOF DEL 1 DE ENERO DEL PRESENTE AÑO, ENCONTRAMOS QUE EN SU ARTICULO SÉPTIMO TRANSITORIO FRACCIÓN IX SE ESTABLECE QUE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PODRÁN COBRAR UN IMPUESTO A LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES (GENERAL Y RÉGIMEN INTERMEDIO) Y PRESTADORES DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES SIEMPRE QUE SUS INGRESOS NO REBASAN LOS \$4,000,000.00 EN EL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR. DICHO IMPUESTO NO PODRÁ EXCEDER AL 5% DE LA UTILIDAD FISCAL EFECTIVAMENTE PERCIBIDA.

TAMBIEN SE DISPONE QUE TRATÁNDOSE DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EL IMPUESTO COBRADO POR LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PODRÁ EXCEDER DEL 2% DE LOS INGRESOS BRUTOS EFECTIVAMENTE OBTENIDOS.

POR ULTIMO, SERAN LAS ENTIDADES FEDERATIVAS LAS QUE PODRAN ESTIMAR LOS INGRESOS Y EN SU CASO ESTABLECER LAS CUOTAS FIJAS.

TAL FACULTAD A LOS ESTADOS GENERA UNA MULTIPLICIDAD DE PROBLEMAS:

- a) ¿EL IMPUESTO QUE AHORA PUEDEN COBRAR LOS ESTADOS ES CONSTITUCIONAL?
- b) ¿EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS ES EXCLUSIVO DE LA FEDERACIÓN?
- c) ¿EL CONGRESO DE LA UNION PUEDE DELEGAR LA FACULTAD DE COBRAR IMPUESTOS QUE NO SON EXCLUSIVOS?
- d) ¿EL IMPUESTO ES INEQUITATIVO?
- e) ¿EL IMPUESTO GENERA EL FENOMENO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN?
- f) ¿LOS ESTADOS PUEDEN DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO, AUN CUANDO SE TRATA DE UNA LEY FEDERAL?
- g) ¿EN QUE CONSISTE LA "UTILIDAD FISCAL EFECTIVA"?
- h) ¿QUIÉN DETERMINARA EN QUE CONSISTE?
- i) ¿LOS ESTADOS PODRAN ESTABLECER LA CUOTA FIJA?

ESTAS Y OTRAS CUESTIONES SON LAS QUE INTENTO ESCLARECER AL REALIZAR EL ESTUDIO DE LO QUE HE INTITULADO "IMPUESTO ESTATAL AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y POR HONORARIOS."

LA INVESTIGACIÓN SE CENTRARA FUNDAMENTALMENTE EN DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONAL DE DICHO IMPUESTO, YA QUE NO SOLAMENTE DA ORIGEN A UNA DOBLE TRIBUTACIÓN, SINO TAMBIEN ES INEQUITATIVA, ADEMÁS DE QUE LOS ESTADOS NO PUEDEN DETERMINAR LA BASE DEL IMPUESTO POR SER UNA LEY FEDERAL.

LA PRESENTE TESIS DE INVESTIGACIÓN COMPRENDE CUATRO CAPÍTULOS DIVIDIDOS DE LA SIGUIENTE MANERA:

EL PRIMERO RELATIVO A LOS CONCEPTOS GENERALES O MARCO TEÓRICO DENTRO DEL CUAL QUEDARAN COMPENDIDOS LA DEFINICION DEL IMPUESTO, LAS PRINCIPALES TEORIAS QUE FUNDAMENTAN SU EXISTENCIA, LAS MAS IMPORTANTES CLASIFICACIONES, SUS EFECTOS EN LA ECONOMIA DEL PAÍS Y LOS ELEMENTOS EXISTENCIALES DE LOS IMPUESTOS COMO SON EL SUJETO, OBJETO, BASE Y TASA O TARIFA.

EL SEGUNDO CAPÍTULO SE ABOCA AL ESTUDIO DE LOS PRINCIPIOS GENERALES, ELEMENTALES Y CONSTITUCIONALES QUE DEBEN OBSERVAR TODOS LOS IMPUESTOS Y DE LOS QUE SU CONTRADICCIÓN EN ALGUNOS CASOS TRAERA COMO CONSECUENCIA LA INCONSTITUCIONALIDAD.

EL TERCER CAPÍTULO SE INTEGRA DEL ESTUDIO DE LA DOBLE IMPOSICION FISCAL EN MÉXICO A TRAVÉS DE LOS TEMAS COMO LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIAS. EL SISTEMA FEDERAL DE CONTRIBUCIONES, LA DOBLE IMPOSICIÓN INCONSTITUCIONAL, LA DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS



ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS Y LOS SISTEMAS NACIONALES Y LOCALES DE CONTRIBUCIÓN.

EL ÚLTIMO CAPÍTULO TRATA PROPIAMENTE EL TEMA QUE INTITULE "IMPUESTO ESTATAL AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y POR HONORARIOS" TATANDO DE DEMOSTRAR CON BASE Y FUNDAMENTO EN LO ESTUDIADO EN LOS CAPITULOS ANTERIORES SU INCONSTITUCIONALIDAD.

AL FINAL DE LA PRESENTE TESIS DE INVESTIGACIÓN ENCONTRARÁ EL LECTOR LAS CONCLUSIONES EN DONDE HAGO UNA SÍNTESIS ESPECIFICA DE LO DEMOSTRADO A TRAVES DE LOS CAPITULOS QUE LA INTEGRAN.

## CAPÍTULO PRIMERO: MARCO TEORICO

### 1. DEFINICIÓN DE IMPUESTO.

En vías a la consecución de sus objetivos, el Estado realiza un gran número de actividades, las cuales han variado conforme se han ido transformando su concepción acerca de los cometidos que le corresponden. De un Estado Liberal en que la consigna se reducía a la simple vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada protectora del "dejar hacer, dejar pasar" llegamos a la concepción del Estado. Providencia en el que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas de participación estatal para la atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva acabo como indispensables para la realización de sus metas.

Para el ejercicio de esas funciones el Estado requiere de los medios económicos necesarios para llevarlas acabo adecuadamente y uno de esos medios son los impuestos.

No es posible aceptar que el impuesto se establezca esencialmente para satisfacer el costo de los servicios públicos indivisibles, dice Emilio Margáin, en virtud de que en muchos países el grueso del gasto público se emplea en servicios públicos generales divisibles o cuando menos el costo de éstos es mayor que el de los servicios públicos generales indivisibles, los que no se satisfacen mediante la aplicación de la contribución especial, sino, esencialmente con el impuesto.<sup>1</sup>

"La figura de la carga tributaria ha causado en todos los tiempos grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla, tan es así que resulta muy significativa la pregunta formulada a Jesucristo acerca de si debía o no pagarse tributo al Cesar."<sup>2</sup>

No debe extrañarnos que sean los impuestos los que han provocado rebeliones fundamentales para las instituciones juridico-políticas, tal como ocurrió con aquellas que concluyeron con la Declaración de Derechos de Inglaterra en 1689, con la Declaración de Independencia de los Estados Unidos en 1776, y con la Revolución Francesa en 1789.

"Los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado: para cubrir los gastos de guerra, etc., y se

<sup>1</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa S. A., 1997 (13ª. ed.), p. 54.

<sup>2</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa, 1988 (3ª. ed.), p. 66.

concedieron a petición de los soberanos. Sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda pública."<sup>3</sup>

Armando Porrás y López expresa: "El concepto doctrinario del impuesto es tan variado como escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras, jurídicas o autores existen."<sup>4</sup>

Etimológicamente la palabra impuesto viene del latín "impositus", que significa tributo, carga. El diccionario lo define: "Es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. Con este concepto según Enrique Fuentes Quintana y Fritz Neumark se pretende comprender a esta institución que es fundamental en el Estado contemporáneo."<sup>5</sup>

La Enciclopedia Universal Ilustrada conceptúa al impuesto "como la contribución que percibe el Estado, la Provincia o el Municipio."<sup>6</sup>

Es frecuente emplear las voces "contribución, tributo y subsidio" como sinónimas de impuesto; pero existe entre ellas diferencia.

Contribución es un término genérico que designa toda aportación a una obra o a la consecución de un fin, sea voluntaria o forzosa, mientras que el impuesto, como su mismo nombre lo indica, es una cierta prestación obligatoria que el poder público exige y, por tanto, una especie de contribución, sin que medie una contraprestación directa por parte del Estado al particular que lo pague.

La palabra tributo es de origen latino y se usó en la época feudal para designar las prestaciones pecuniarias de los vasallos en reconocimiento del señorío; sinónima de tributo era en Roma la voz "gabela", que significaba toda imposición pública procediendo acaso del hebreo Gab (impuesto), y existiendo todavía en sajón (gabel) y en castellano (gabela).

<sup>3</sup> Von Eberberg, Karl Theodor, Compendio de Hacienda Pública. Edit. América, México 1945, p. 81. Cit. por Delgadillo Gutiérrez, p. 68.

<sup>4</sup> Porrás y López, Armando, Derecho Fiscal, México, Ed. Porrás S. A., 1967 (1ª. ed), p. 52.

<sup>5</sup> Diccionario Jurídico 2000. Se encuentra el CD.

<sup>6</sup> Enciclopedia Universal Ilustrada, EUROPEO AMERICANA, Madrid, Ed. Esposa-Caloe S.A., s/f, T. III, Primera Parte, p. 1121.

Subsidio, aunque desista también un concurso económico, significa algo transitorio; especie de subvención o socorro que puede ser voluntario.

La voz tributo prevalece, adjetivada, para designar el conjunto de impuestos que existen en un país o en una época, así como el de principios a que obedecen (sistema tributario).

Diversos doctrinarios dicen del impuesto lo siguiente:

"Es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos."<sup>7</sup>

"Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones del Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas."<sup>8</sup>

"Contraprestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo."<sup>9</sup>

"La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria."<sup>10</sup>

"La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada."<sup>11</sup>

"Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal."<sup>12</sup>

"El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado."<sup>13</sup>

<sup>7</sup> Bielsa, Rafael, Compendio de Derecho Fiscal, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952, ND, p. 88.

<sup>8</sup> Fleiner, op. cit. Cit. por Margán Manautou, p. 55.

<sup>9</sup> Dino Jarach, El Hecho Imponible, Buenos Aires, Ed. Abeledo-perrot, 1982 (3ª. ed), p. 11.

<sup>10</sup> Berliri, Antonio, Curso de Diritto Tributario, p. 46. Cit. por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Ed. Porrúa S. A., 1990 (16ª. ed), p. 358.

<sup>11</sup> Giannini, A. D., Instituciones, n. Cit por De la Garza, p. 358.

<sup>12</sup> Ataliba, Geraldo, Hipótesis, n. 68, 2. Cit. por De la Garza, p. 358.

<sup>13</sup> B. Villegas, Héctor, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994 (5ª. ed), p. 121.

"Aquellas detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva y que satisfacen necesidades públicas."<sup>14</sup>

"La prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato."<sup>15</sup>

"Son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas."<sup>16</sup>

"Es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan al Estado obligatoriamente y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."<sup>17</sup>

"Parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales."<sup>18</sup>

"El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a estas compensación alguna específica y recíproca de su parte."<sup>19</sup>

"Es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducida por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales."<sup>20</sup>

<sup>14</sup> Martín, José María, Introducción a las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1982 (2ª. ed), p. 156. la definición es desde un punto estrictamente financiero.

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Ed. Harla, 1986 (2ª. ed), p. 61.

<sup>16</sup> Ekeber. Cit. por Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, México, Ed. Porrúa S. A., 1998 (32ª. ed), p. 35.

<sup>17</sup> Nitti. Ibid.

<sup>18</sup> Vitti di Marco. Ibid.

<sup>19</sup> Cien Fuegos. Ibid.

<sup>20</sup> Luigi Cossa. Ibid.

"Es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno."<sup>21</sup>

"Es una contribución forzada de una persona para el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados."<sup>22</sup>

"Es una deducción obligatoria de riqueza privada, querido por el Estado y por las entidades menores para ser destinadas a la consecución de fines generalmente de la vida pública."<sup>23</sup>

Los escritores individualistas de economía, así como muchos nacendistas modernos concluyen que el impuesto es la parte con la que cada ciudadano contribuye al pago de los servicios públicos, concepto equivoco que define el todo por la parte y no se expresa la naturaleza del impuesto.

Concepto más claro y completo es el de "Institución jurídica, política y económica, consistente en la relación existente entre los ciudadanos y los organismos existentes del Estado, por lo que aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la prestación de los servicios públicos."<sup>24</sup>

En México la definición que brinda el CFF ha venido cambiando con los años, así el de 1938 en su artículo 2º decía: "Son impuestos las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

El CFF de 1985 establecía en el mismo numeral: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos." Esta definición es criticada porque es tan amplia que se aplica al tributo, que es el género próximo del impuesto y no señala la diferencia específica.

Porrás y López con relación a la variación en la definición que el CFF da del impuesto expresa: "El mismo concepto legal del código de 1938 fijaba la "unilateralidad" como característica del impuesto, a decir verdad, no era necesario. La idea de unilateralidad, como característica del impuesto corresponde más a la doctrina que a la ley positiva, por lo que el nuevo texto es más

<sup>21</sup> Beaulieu. Ibid.

<sup>22</sup> Seligman. Ibid.

<sup>23</sup> Morselli. Ibid.

<sup>24</sup> Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Parte General, México, Ed. Cárdenas, 1986, ND, p. 65.

acertado al substituir la frase "que el Estado fija unilateralmente" por la de "que fija la ley"; ya que los impuestos siempre deben contenerse en una ley, la cual solo puede crear el Estado, y por otra parte las leyes sólo se establecen unilateralmente por el Estado y nunca se originan por un mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado."<sup>25</sup>

La redacción del Código de 1985 contiene redundancia puesto que si establece que los impuestos se fijan en una ley, era obvio que por tratarse de una norma jurídica tiene las características de generalidad y obligatoriedad.

El concepto del impuesto se integraba en el CFF de 1985 por los siguientes elementos o características:

- 1°. El impuesto era una prestación;
- 2°. Podía cubrirse en dinero o en especie;
- 3°. Su destino era cubrir el gasto público; y
- 4°. El impuesto debía ser proporcional y equitativo.<sup>26</sup>

Del primero de ellos dice Flores Zavala "Con la palabra prestación pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significar, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto. Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago de particular y la actividad del Estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos ya que paga sin compensación alguna; por eso la ley le llama prestación."<sup>27</sup>

El segundo elemento no es sino un resabio de la Edad Media, época en la que los impuestos se pagaban por medio de servicios, "asi el siervo también estaba obligado a pagar los tributos en servicios personales al Señor feudal, que consistían en almacenar las mieses del Señor o bien en cultivar las tierras de éste en determinados días de la semana,"<sup>28</sup> situación que hoy en día está sumamente superada.

De la Garza al respecto, cita dos casos en los que el impuesto debe pagarse en especie, a saber: "El artículo 14 de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería establece que el impuesto al oro que se contenga en el producto presentado, se cubrirá en forma de afinado y según el tanto por ciento correspondiente a la forma de presentación, de acuerdo con otras disposiciones de la ley; la

<sup>25</sup> Porras y López, p.54.

<sup>26</sup> Sánchez León, p. 181-196.

<sup>27</sup> Flores Zavala, p. 35.

<sup>28</sup> Sánchez León, p. 182.



Secretaría de Hacienda señalará los casos en que el impuesto no se cobre en especie. Respecto a los demás productos minerales la regla general es que el pago del impuesto sobre producción se pague en efectivo; sin embargo, el artículo 12 faculta al Ejecutivo Federal para ordenar que el cobro se haga en especie en aquellos casos en que considere necesario hacerlo cuando el consumo de las industrias nacionales no esté suficientemente abastecido y hasta el límite de dicho consumo... "29

La vigente Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º párrafo penúltimo dispone: "El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos pagados en especie o en servicios por contribuciones, así como, en su caso, el destino de los mismos", aceptando de esta forma que el pago puede hacerse en especie e incluso en servicios.

Pero la regla general en la actualidad es que el impuesto se cubra en efectivo, ello se explica por su mayor facilidad de manejo para el Estado dada la naturaleza monetaria de la economía moderna.

El tercer elemento consistente en que los impuestos deben tener como fin cubrir el gasto público implica que el rendimiento del impuesto no puede aplicarse a un fin diferente a las funciones del Estado.

Como lo afirma Gregorio Sánchez León "El gasto público doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de éste concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación. "30

El concepto del gasto público puede ser observado, también, desde dos vertientes: uno material y otro formal. El primero estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función

29 De la Garza, p. 182. La Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en Materia Minera, artículo 87, parte in fine, establece que el pago del impuesto fiscal puede hacerse en dinero o en especie. (México, 1990).

30 Sánchez León, p. 184.



pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

Formalmente se da el gasto público cuando en el Presupuesto de Egresos de la Federación, está prescrita la partida, lo que sucede cuando en la especie, como se comprueba de su consulta, aparece un renglón a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión.

Hoy en día la programación del gasto público federal se basa en las directrices y planes de desarrollo económico y social que formula el Ejecutivo Federal cada sexenio.

El último elemento del impuesto consignado en el CFF de 1985, consistente en que éste debe ser "proporcional y equitativo," se encuentra hoy en día establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

"Tal precepto no obstante encontrarse fuera del Título Primero que consagra las garantías individuales, viene a constituir una garantía individual en materia tributaria y por lo mismo se le ha denominado "la garantía de proporcionalidad y equidad."<sup>31</sup>

Al respecto De la Garza expresa: "... Ahí se encuentra el fundamento de esta garantía individual en materia tributaria que ha sido reconocida como tal por la SCJN, en jurisprudencia definida, no obstante que no se encuentra colocado el precepto dentro del título de las garantías individuales."<sup>32</sup>

No ahondaré más al respecto toda vez que en el siguiente capítulo lo haré en forma pormenorizada, sin embargo, debemos adelantar que la disposición constitucional mencionada denota la justicia tributaria y en especial justicia distributiva que preconiza la igualdad proporcional en el trato dado a diferentes personas consistente en el reparto entre ellas de los tributos fiscales con arreglo a su capacidad contributiva.

El CFF vigente en el 2002, viene a salvar muchas críticas al establecer en su artículo 2°. Fracción I: "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III" del «a.» 2o, que define los conceptos de

---

<sup>31</sup> Id. p. 190.

<sup>32</sup> De la Garza, p. 305.

"aportaciones de seguridad social" y "derechos".<sup>33</sup> Estos tres ingresos integran el concepto de contribuciones federales.

La SCJN en diversas ejecutorias establece:

"El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y nace de un contrato sancionado por la ley civil."<sup>34</sup>

"Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca."<sup>35</sup>

"Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social."<sup>36</sup>

"Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos."<sup>37</sup>

Rodríguez Lobato con referencia al artículo del CFF transcrito anteriormente, opina que tal definición legal es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y, en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea por aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.<sup>38</sup>

Por último, De la Garza propone la siguiente definición: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."<sup>39</sup>

Debe reconocerse, entonces, que no obstante que la doctrina ha tratado de caracterizar perfectamente los ingresos que el Estado exige coactivamente de los particulares, en la práctica encontramos ejemplos en los que no es posible distinguir con claridad si se está

<sup>33</sup> Por exclusión se precisa cuando se está frente a un impuesto más no se define en su género próximo y su diferencia específica.

<sup>34</sup> T. V. Pág. 326. Cit. por Flores Zavala, p. 37

<sup>35</sup> T. XXXIV, Pág. 2035. Cit. por Flores Zavala, p. 37.

<sup>36</sup> Amp. Dir. 4205/330. Nieves José, A. 24 ago. 1934. 5 votos. Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña. Cit. por Rodríguez Lobato, p. 65

<sup>37</sup> T. VI. Pág. 501. Cit. por Flores Zavala, p. 37.

<sup>38</sup> Rodríguez Lobato, p. 61.

<sup>39</sup> De la Garza, p. 358.

en presencia de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial; por lo que consideramos como las características más importantes del impuesto las siguientes:

- ◆ Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
- ◆ La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- ◆ El fortalecimiento jurídico, el impuesto es esencialmente un pago forzado.
- ◆ Se establece según regla fijas.
- ◆ Se destina a gastos de interés general.
- ◆ Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

Otras definiciones legislativas de interés, son las siguientes:

La del Ordenamiento Fiscal Alemán: "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación."<sup>40</sup>

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuyo proyecto fue redactado por Jarach, ofrece la siguiente: "Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o de leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles)."<sup>41</sup>

La Ley General Tributaria de España, expedida en 1963, dice: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, como pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta." (Art. 26).<sup>42</sup>

Por último, el Código Tributario de Uruguay (Art. 11) lo define de la siguiente manera: "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente."<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Cfr. Id. P. 359.

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Ibid.

## 2. TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA EXISTENCIA DE LOS IMPUESTOS.

Examinar el fundamento del impuesto, es inquirir cuál sea el derecho del Estado para que los ciudadanos vengan obligados a entregar parte de su fortuna a fin de atender a los servicios públicos; y éste fundamento no es otro que la necesidad, ya que siendo necesario los fines del Estado y redundando en bien de todos los servicios públicos, se precisan medios materiales para realizarlos y el Estado, como la provincia y el municipio, no cuentan por sí, con los indispensables, por lo que es forzoso que los ciudadanos se lo suministren, tanto más cuando que por tratarse de fines o servicios comunes deben realizarse con medios comunes.

Según la Enciclopedia Universal Ilustrada a este derecho del Estado y sus organismos (Estado y Municipio) subordinados corresponde el deber correlativo en los súbditos; y si a esto se objeta que tienen el derecho de retener lo que es suyo, se responde que el bien individual debe sacrificarse en aras del bien común y de la utilidad pública. Por donde se ve cuan errónea es la doctrina de que no es lícito dejar de contribuir a las cargas del Estado en proporción a la riqueza de cada cual, ya que el Estado tiene medios de descubrir el fraude.<sup>44</sup>

El poder tributario del Estado se ha tratado de justificar de muy diversas maneras. De ahí que se hayan expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, que a continuación abordaremos.

### A) Teoría de la Equivalencia.

Parte del supuesto de que el impuesto es el precio que los particulares deben pagar por los servicios que el Estado les presta de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe. Pero como lo nota Flores Zavala "no todo el impuesto se gasta en servicios públicos, hay otros gastos como la guerra."<sup>45</sup>

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza.

En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos,

<sup>44</sup> Enciclopedia Universal Ilustrada, p. 1121.

<sup>45</sup> Cfr. Flores Zavala, p. 35.

como por ejemplo los gastos de representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica consiste en que la noción de servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, nos encontramos con que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado.

Finalmente, se dice que no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades extrafiscales, por lo que si se llegan a obtener ingresos, ello es ajeno al propósito que fundamenta dichos ordenamientos.

Además no se debe olvidar que los servicios públicos son prestaciones a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a los que no las pagan.

### **B) Teoría de la Relación de Sujeción.**

Los sostenedores de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragán.

Se critica esta teoría ya que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros, tal y como lo establece el propio Código Fiscal de la Federación.

### **C) Teoría del Seguro.**

El impuesto es una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado. Esta teoría es el más puro individualismo. Pero el Estado no tiene como fin una simple función de protección, no es una simple aseguradora además la seguridad ocupa un pequeñísima parte de los impuestos.

Flores Zavala hace la siguiente crítica a esta teoría:

- Parte de un principio falso porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más el Estado moderno,

en el que se puede observar una mayor intervención estatal en todos los ordenes de la actividad individual.

• Un somero análisis de los presupuestos de los Estados modernos y aún más, de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, nos revela que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituye una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en las que grandes cantidades están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salubridad, educación, economía, etc.

• En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.<sup>46</sup>

#### D) Teoría del Capital Nacional.

Para esta teoría los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de un país.

#### E) Teoría del Sacrificio.

Tal teoría identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Aunque más que tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones, a saber que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible.

#### F) Teoría del Deber.

El fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, sea por razones de nacionalidad o de economía.

La mayoría de los autores considera esta teoría la más acertada toda vez que el sujeto obligado no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación al pagarlo.

Las causas del impuesto se dividen en dos categorías: en primer término la causa del impuesto, es la ley que lo establece, y además es causa del impuesto el financiamiento del Estado y demás entes públicos.

---

<sup>46</sup> Ibid.



La causa es la selección legislativa de los motivos y fines del régimen tributario.

Por lo que respecta a los fines del impuesto, esto es ¿para qué los impuestos?, encontramos dos motivos genéricos, por una parte la recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, y por la otra la realización de determinados efectos económicos, variando conductas individuales y colectivas. Esto es, un objeto de ordenación. En todos los impuestos suele darse esta doble finalidad.

Dino Jarach expresa al respecto: "Remontando la escalera de los "por qué" se llega pronto fuera del campo del derecho tributario, para entrar en el constitucional el cual estatuye que se paga el impuesto porque la norma suprema así lo manda, y pronto se sale del derecho en general entrando en la especulación metafísica y, lo que más importa, metajurídica, de las razones de la existencia del Estado, de su poder y de sus necesidades."<sup>47</sup>

Los argumentos sobre la obligatoriedad del impuesto no son jurídicos, sino de carácter económico. Negar al contribuyente el derecho entre elegir si coincide o no con la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es sostener que en el Derecho Fiscal no tiene aplicación la teoría del acto jurídico.

La SCJN expresa al respecto:

"La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere."<sup>48</sup>

### 3. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Para un mejor conocimiento de los impuestos es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha laborado, lo que es, de suma utilidad para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer.

Los impuestos han sido agrupados y calificados de muy diversas maneras.

"Las numerosas clasificaciones propuestas han tenido como único rasgo común, generalmente, un objetivo didáctico o una

<sup>47</sup> Dino Jarach, p. 93.

<sup>48</sup> T. XXXIV, Pág. 1360. Prontuario, tomo VIII, Pág. 84. Cit. por Flores Zavala, p. 136.

finalidad académica, premisas que no siempre han sido tenidas en cuenta por el derecho tributario positivo.<sup>49</sup>

Como consecuencia de lo anterior el análisis de los impuestos en cualquier país resulta extremadamente complejo su encuadramiento dentro de las clasificaciones propuestas. Veamos.

#### **A) Impuestos Directos e Indirectos.**

Esta clasificación es básica y tradicional, a pesar de que cierto sector doctrinal la ha condenado como equívoca y carente de total significación.

Rodríguez Lobato dice al respecto: "Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión, sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuentemente referencia al hablar de los impuestos."<sup>50</sup>

Para explicar tal clasificación se han establecido tres criterios denominados: 1) criterio administrativo, 2) criterio de la posibilidad de traslación<sup>51</sup>, y 3) criterio de la exteriorización de la capacidad contributiva.

Según el primero de tales criterios, que tiene su origen en Francia son impuestos directos aquellos que son recaudados periódicamente conforme a padrones, listas o nominas de contribuyentes, o sea, "gravan situaciones normales y permanentes"<sup>52</sup>; en tanto que son indirectos aquellos cuya recaudación no es periódica ni se basa en tales listas de contribuyentes "tales impuestos se dan de manera disfrazada, de tal manera que el sujeto pagador no siente el impacto del impuesto."<sup>53</sup> El fundamento de este criterio es entonces la práctica recaudatoria.

A este criterio se le censura ya que de acuerdo con él, impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser directos por el sólo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del IVA; y que impuestos indiscutiblemente directos resultarían indirectos por la sola razón de gravar hechos aislados de los que no es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del ISR a cargo de las personas físicas respecto de los ingresos por obtención de premios.

<sup>49</sup> Martín, José María, p. 55.

<sup>50</sup> Rodríguez Lobato, p. 67.

<sup>51</sup> Otros autores como Delgadillo Gutiérrez lo denominan repercusión, p. 77.

<sup>52</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 77.

<sup>53</sup> Ibid.



El segundo criterio, eminentemente económico, atiende a la posibilidad de traslación del impuesto. Por ello será directo el impuesto que no pueda ser objeto de traslación, es decir, que inminentemente repercuta en el contribuyente designado por la ley, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta. Serán indirectos los impuestos que son susceptibles de trasladarse, o sea, si bien son pagados por el contribuyente designado por la ley, éste traslada la carga del tributo a otro sujeto quien será el que en realidad, de hecho, pague el impuesto, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

"La corriente moderna que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos."<sup>54</sup>

Para el tercer criterio que se basa en la capacidad contributiva, serán impuestos directos aquellos que tratan de alcanzar la capacidad contributiva directamente, o sea, en forma inmediata, procurando al mismo tiempo evitar la traslación de esos tributos. Los indirectos son aquellos gravámenes que tratan de alcanzar la capacidad contributiva de modo mediato, es decir, conociéndose de antemano que serán trasladados a otro sujeto que de hecho pagará el impuesto. Este criterio toma como base al contribuyente de hecho, por lo que la mayoría de los autores se inclinan por esta clasificación, aunque en realidad como ellos mismos lo reconocen no es infalible.

A nuestro juicio éste último criterio si nos permite distinguir a los impuestos directos de los indirectos, pero no está exento de censuras ya que presenta inconvenientes en su aplicación.

Hay casos en los que ni la riqueza en sí misma, en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Para De la Garza son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio como es el caso del ISR a los productos del trabajo. Son indirectos aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, como ejemplo estaría el IVA.<sup>55</sup>

<sup>54</sup> Margáin Manautou, p. 65.

<sup>55</sup> De la Garza, p. 158.

En realidad, pasa con esta distinción algo parecido a la que ocurre con la de Derecho Público y Derecho Privado. Todos la emplean y aplican y pocos la precisan con claridad, disintiendo los autores en el significado de sus términos.

"Así, para Hoffmann son directos los impuestos que recaen sobre las cualidades (personales, profesionales, etc.) o los bienes (capital, rentas) e indirectos los que recaen sobre los actos; según Cossa, los primeros gravan las manifestaciones inmediatas (personas, rentas, patrimonio) de la riqueza, y los segundos las mediatas (transmisiones, consumos, etc.); Mac-Culloch sostiene que son directos los impuestos que recaen sobre la propiedad y el trabajo, e indirectos los demás; Stuart-Mill, Rau y Wagner consideran como directos los que el legislador exige a la misma persona que los pague, e indirectos los que exige a más personas, para que los adelanten, como intermediarios y se reembolsen después al contribuyente efectivo (es decir, se caracteriza a los impuestos indirectos por la difusión); de Parieu, ampliando este concepto (que en el fondo acepta Leroy Beaulien) añade que los impuestos directos se exigen en plazos periódicos y regulares; Garnier dice que son directos los que se exigen directa, nominativa, regular y periódicamente, e indirectos los demás."<sup>56</sup>

#### **B) Impuestos Personales y Reales.**

Según que recaigan directamente sobre las personas o sobre las fortunas, serán personales o reales, los segundos suelen subclasificarse en impuestos en especie y en numerario, términos que tienen importancia más bien histórica, aunque todavía pueden considerarse como impuestos en especie ciertas prestaciones, como las de suministros, bagajes y alojamientos para el Ejército, que pueden imponerse en ciertos casos."<sup>57</sup>

La doctrina entiende por impuesto personal o subjetivo, aquel que atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria teniendo en consideración su situación especial como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Por el contrario será real u objetivo, cuando no tiene en cuenta la situación personal del contribuyente de derecho, sino que simplemente grava una manifestación cualquiera de la capacidad contributiva, sea ésta la riqueza, el consumo o las rentas, pero sin considerar la situación del sujeto pasivo del impuesto, tal es el caso del impuesto predial.

El profesor francés Allix manifiesta: "Todos los impuestos son personales, porque se los destina siempre a gravar a un contribuyente, es decir, a una persona. En otro sentido, todos los impuestos son reales, porque no afectan a una persona por el hecho de

<sup>56</sup> Enciclopedia Universal Ilustrada, p. 1126.

<sup>57</sup> Ibid.

su existencia, sino por la renta de que disfruta, los bienes que posee o aquellos que consume."<sup>58</sup>

Jarach opina "son personales aquellos impuestos en cuyos hechos imposables tienen importancia cualidades personales del contribuyente, al contrario, son reales los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente."<sup>59</sup>

El apoyo a los impuestos personales ha sido unánime ya que este tipo de impuestos atienden a los principios de bienestar económico o de nivel de vida del contribuyente, por lo que son los más próximos al principio de equidad tributaria. No obstante tales ventajas de los impuestos personales o subjetivos también guardan serias dificultades, ya que la liquidación o determinación del impuesto queda a cargo generalmente del propio contribuyente mediante las denominadas "declaraciones juradas", lo que hace necesario una posterior verificación que resulta de elevado costo para la hacienda pública. Lo anterior redundo en un alto grado de evasión fiscal.

Francia ha introducido la innovación que se está criticando fuertemente en los Estados Unidos de Norteamérica, en el sentido que el peso de la recaudación recaiga en los impuestos indirectos y no en los directos, camino que al parecer México sigue desde 1971.

### **C) Impuestos Fijos, Proporcionales y Progresivos.**

Esta tercera clasificación atiende únicamente al quantum o tasa que se impone y al igual que las anteriores tienen un carácter preponderantemente doctrinario.

Son impuestos fijos aquellos que gravan con una medida o cantidad uniforme (exacta) a todos los contribuyentes, es decir, de acuerdo a la riqueza será el impuesto, bien sea una persona o una cosa, y se caracteriza por ser invariable. Tal es el caso del impuesto sobre automóviles que se establece tomando en cuenta únicamente el modelo y el año de producción del vehículo.

"Tenemos que el impuesto es proporcional cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir con relación a ésta. Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base."<sup>60</sup>

Son progresivos los impuestos que se aplican atendiendo a la clase, a una escala o por deducciones.

<sup>58</sup> Martín, José María, p. 166.

<sup>59</sup> Dino Jarach, p. 195.

<sup>60</sup> Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1998, p. 27.

Para Briseño Sierra se da cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. La cuota progresiva se ha dividido en directa e indirecta; la directa implica un crecimiento de la base gravable y de la cuota y puede ser por clases o secciones, la indirecta se limita al crecimiento de la porción gravable con la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto o de la base cuyo aumento produce la progresividad.<sup>61</sup>

Sánchez de León hace referencia además al Impuesto Regresivo, que es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje, ya que en la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible; también al Impuesto de Derrama, que significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto, el impuesto de derrama es el que distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponda de esa derrama, y cita como ejemplo el impuesto de plusvalía que aparecía en los artículos 82, 86 y demás relativos de la Ley de Planeación y Urbanización del Estado de Michoacán.<sup>62</sup>

#### **D) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios.**

"Siendo los primeros los que tienen carácter de fijeza o permanencia, por corresponder a épocas normales, y los segundos los que se establecen temporalmente con motivo de alguna necesidad urgente o imprevista; pero los extraordinarios, una vez aceptados y aclimatados, tienden a convertirse en ordinarios."<sup>63</sup>

En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, artículo 1º, se establecen los ingresos ordinarios. Son extraordinarios los que se pueden imponer en caso de guerra (artículos 16 último párrafo y 29 Constitucionales).

#### **E) Impuestos Monetarios o en Especie.**

Dependiendo de la forma o modo en que puede ser cubierto el crédito fiscal. El CFF hace referencia en diversos preceptos al pago en especie.<sup>64</sup>

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> Cfr. Sánchez León, p. 280 y 281.

<sup>63</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 78

<sup>64</sup> Cfr. Artículo 6, párrafo sexto.

#### **F) Impuestos Sobre los Actos o Sobre el Consumo.<sup>65</sup>**

Impuestos sobre los actos son aquellos que recaen sobre las operaciones que forman parte del proceso económico, un ejemplo de este impuesto lo es el Impuesto sobre Importación y Exportación. Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizar la última fase del proceso económico que se esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.<sup>66</sup>

#### **G) Impuestos Instantáneos y Periódicos.<sup>67</sup>**

Esta clasificación tiene su origen semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos se hace en Derecho Civil y toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantiva fiscal como lo es el de pagar el crédito.

Así el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal, como ejemplo de este impuesto tenemos el de la tenencia de vehículos. Por el contrario el impuesto periódico requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos periódicos durante un ejercicio fiscal, como por ejemplo el ISR. Sin embargo, hay impuestos que pueden ser a la vez Instantáneos y Periódicos como es el caso del Impuesto Predial.

#### **H) Impuestos Federales, Estatales y Municipales.<sup>68</sup>**

Atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de tres clases: Federales, Estatales y Municipales. Lo anterior, porque la CPEUM en su artículo 31 fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro régimen Federal.

#### **I) Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales.<sup>69</sup>**

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza

<sup>65</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 78.

<sup>66</sup> Esta última clasificación algunos autores lo incluyen dentro de los impuestos indirectos que es la que citamos en primer lugar.

<sup>67</sup> Sánchez León, p. 282.

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Id. p. 279.

económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.

Margáin cita como ejemplo el que estuvo en vigor hace años y que era el impuesto de mezclas alcohólicas, conocido como de exenciones porque nadie lo pagaba y cuya finalidad extrafiscal consistía en que el fisco federal tuviese un mejor control del consumo del alcohol. Así, es natural y frecuente que se de el caso de que un impuesto tenga a la vez fines fiscales y extrafiscales.<sup>70</sup>

#### J) Clasificación que Adopta la Legislación Mexicana.<sup>71</sup>

La Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Congreso de la Unión, consigna en términos generales la siguiente clasificación:

##### A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL.

###### I. IMPUESTO.

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al activo.
3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicio.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8. Impuestos a los rendimientos petroleros.
9. Impuestos al comercio exterior.
  - a. De la importación.
  - b. A la exportación.

10. Impuesto sustitutivo del crédito al salario.

11. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

12. Accesorios.

###### II. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

###### III. DERECHOS.

IV. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADOS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.

###### V. PRODUCTOS,

###### VI. APROVECHAMIENTOS.

###### VII. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS.

###### VIII. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

###### IX. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS.<sup>72</sup>

<sup>70</sup> Margáin Manautou, p. 71.

<sup>71</sup> Id. p. 74.

<sup>72</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002, artículo 1°, DOF 1 de enero del 2002.

#### 4. EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS.

"Los efectos tributarios no son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley."<sup>73</sup>

Quando en el campo del Derecho se produce un fenómeno que el legislador ha tomado para regularlo en la norma jurídica, ese fenómeno, independientemente de la naturaleza particular que posea (económica, política, social, etc.), adquiere la característica de fenómeno jurídico. Si en especial el legislador le asigna facultades tributarias, de contenido fundamentalmente económico estaremos frente a un fenómeno jurídico tributario, que al producir los efectos jurídicos establecidos en la Teoría General del Derecho, y que estrictamente se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, concretamente en el campo económico producen repercusiones que la doctrina denomina efectos económicos de la tributación.

De acuerdo con la definición dada por José María Martín los impuestos son detracciones de riqueza no compensada con beneficios o ventajas mensurables individualmente en el caso de cada uno de los contribuyentes, de donde resulta obvio que los impuestos inciden en la economía de los particulares, por lo que debe tener efectos.<sup>74</sup>

La significación de este tema fue puesta de manifiesto desde hace un medio siglo, por el profesor norteamericano E. Seligman quien consideraba que "ningún tema es más importante en las finanzas públicas, porque en cualquier sistema de impuestos el punto cardinal es su influencia sobre la comunidad."<sup>75</sup>

Los estudios de las finanzas públicas reconocen diversas etapas en la aplicación de estos tributos, "la mayoría se refieren a la repercusión con sus fases de traslación e incidencia; a la difusión; a la utilización del desgravamiento; a la absorción; a la amortización; a la capitalización y a la evasión."<sup>76</sup>

En esta tesis de investigación sólo abordaré cuatro, a saber: de la persecución, de la traslación, de la incidencia y de la difusión.

La etapa de la persecución comprende al sujeto pasivo del impuesto, es decir, sobre quién ha sido designado por la ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando este sujeto, que realiza el hecho generador, toma para sí la carga del impuesto y no

<sup>73</sup> Dino Jarach, p. 77.

<sup>74</sup> Martín, José María, p. 78.

<sup>75</sup> Traducción de R. Musgrave y C. Shoup, Ensayos sobre economía impositiva, México, 1964, p. 223 y ss. Cit. por Martín, José María, p. 78 y ss.

<sup>76</sup> Flores Zavala, p. 235.



la traslada a un tercero, se convierte también en un contribuyente de hecho.

La etapa de la traslación es el momento en el cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria designado por la ley, transfiere la carga del impuesto a otra tercera persona quien será el contribuyente de hecho, no el impuesto sino su efecto económico.

Aunque no es nuestro tema el estudio de la traslación conviene mencionar que la misma se puede llevar a cabo de diversas maneras, de ahí que muchos autores se refieran a la traslación hacia delante como aquella en la que el sujeto pasivo de la obligación tributaria incrementa los precios de sus mercaderías o la remuneración que recibe por sus servicios de tal manera que es quien le compra o solicita sus servicios quien absorberá el costo del impuesto, a la traslación hacia atrás como aquella que consiste en que el contribuyente de derecho transfiere el peso del impuesto a sus proveedores obteniendo una disminución del precio de las materias primas o mercaderías, o bien a la traslación lateral u oblicua que consiste en que el contribuyente de derecho transfiere la mayor carga de sus impuestos a los compradores o proveedores de otros artículos distintos de los gravados con el mayor peso de aquellos impuestos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados por dichos tributos.

Humberto Delgadillo Gutiérrez, analiza este fenómeno desde el punto de vista económico y jurídico. En el primero, la traslación no tiene ninguna base legal, pero sucede por las relaciones económicas de los particulares. En el segundo, este fenómeno se encuentra previsto y autorizado por la ley, caso en que la traslación será jurídica.<sup>77</sup>

La etapa de incidencia se presenta cuando una persona se hace efectivamente cargo del impuesto, es decir, es el que contribuye de hecho ya que se encuentra imposibilitado para seguir trasladando su carga por lo que tendrá que pagarla.

Por último, la etapa de difusión ocurre una vez que el impuesto ha incidido, es decir, cuando el impuesto finalmente es soportado por el contribuyente de hecho. Tal contribuyente vera reducida su capacidad de ahorro o de consumo, lo que traerá aparejada la reducción de la demanda de bienes o servicios y la modificación de los precios, o en su caso la disminución de inversiones y la alza en las tasas de interés, por lo que se difunde la carga entre diferentes personas que verán afectadas su capacidad económica.

<sup>77</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, p. 75.



## 5. ELEMENTOS EXISTENCIALES DE LOS IMPUESTOS.

Para Dino Jarach los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son: "el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de "contribuyente" y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivadas (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria."<sup>78</sup>

En esta investigación abordaremos los siguientes elementos:

A) El sujeto; B) El objeto; C) La base y D) La tasa o tarifa.

### A) Sujeto del Impuesto.

#### 1) El Sujeto Activo del Impuesto.

En los términos del Artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

"El estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria."<sup>79</sup>

Humberto Delgadillo Gutiérrez expresa: "El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo, esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo."<sup>80</sup>

En el primero encontramos, como lo reconoce la SCJN, que el cobro del tributo es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos y cumplir con sus fines, por lo que no puede renunciar a ellos, independientemente que ello

<sup>78</sup> Dino Jarach, p. 65.

<sup>79</sup> Ibid.

<sup>80</sup> Briseño Sierra, p. 117.

raería como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen.

El segundo aspecto tiene su fundamento en el principio de que la autoridad solo puede hacer aquello que la ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la ley.

De tal forma, el único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como las Entidades Federativas y los Municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias.

En nuestra Constitución la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o Municipios; con la diferencia de que los dos primeros (Federación y Estados), tienen plena potestad jurídica tributaria, mientras que los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución. En principio fuera de la Federación, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

Sin embargo, existen excepciones a la regla, tal es el caso de los sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados o los Municipios, es decir, aquellos sujetos que tienen una personalidad jurídica diferente a la del Estado.

Así aparecen en el escenario los entes denominados "Organismos Fiscales Autónomos", que no obstante sus características particulares, conforme a la ley, tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda. Podemos citar como ejemplos claros las cuotas del seguro social, las cuotas del ISSSTE, las cuotas del Infonavit, etc., en donde el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos. El Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional de Fomento de la Vivienda para los Trabajadores son organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, los cuales han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente.

## 2) El Sujeto Pasivo del Impuesto.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al sujeto pasivo de la relación fiscal se le ha denominado también deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudor, verdadero deudor, causante, contribuyente, etc., tantas denominaciones derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito.

"El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las variadas categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria."<sup>81</sup>

Siguiendo la Teoría General del Derecho, frente al sujeto activo encontramos al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el cual, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

En materia tributaria la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación. Sin embargo, en la realidad se da el caso de que la persona que realiza el hecho generador es una persona distinta a la que entera el impuesto, tal como ya lo referíamos cuando hablábamos de la clasificación de los impuestos.<sup>82</sup>

Margán reconoce que no siempre la connotación del sujeto pasivo de un crédito fiscal coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, ya que en el Derecho Tributario se admite la existencia jurídica de determinados entes que aquella rama del derecho desconoce. Así tenemos a las agrupaciones que, sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual puede recaer la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Por lo tanto, para el

<sup>81</sup> Dino Jarach, p. 66.

<sup>82</sup> Vid. La traslación.

Derecho Tributario, el concepto de deudor es más amplio que para las demás ramas del Derecho.<sup>83</sup>

Humberto Delgadillo Gutiérrez hace referencia además a otro sujeto denominado "sujeto responsable", que a decir del autor es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria, sujeto que cobrar relevancia ya que a través del mismo, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de la recaudación.<sup>84</sup>

Pugliese para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.<sup>85</sup>

Gregorio Sánchez León conceptúa al sujeto pasivo: "Es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligado al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuando por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal."<sup>86</sup>

En México el CFF de 1938, estableció: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales."

Por su parte, el CFF de 1985 ya separa a los sujetos pasivos de los responsables solidarios y retenedores (Art. 13, 14, 15, 93 y 96) pero lo hizo mediante una reglamentación incompleta, confusa, incongruente y carente de técnica, lo que evidentemente origina problemas jurídicos.

<sup>83</sup> Margáin Manautou, p. 257.

<sup>84</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 119.

<sup>85</sup> Pugliese. Cfr. cit. por Rodríguez Lobato, p. 147.

<sup>86</sup> Sánchez León, p. 286.

El CFF vigente en su artículo 1° se refiere a los sujetos del impuesto de la siguiente manera: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

Distingue dos tipos de sujetos pasivos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador o responsable solidario<sup>87</sup>, sin que uno excluya al otro, y constituyendo la solidaridad un privilegio a favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

En resumen, sujeto pasivo del impuesto lo es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributarla. El sujeto puede ser nacional o extranjero; ente público o privado, o bien persona física o jurídica.

Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya substituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

## B) Objeto del Impuesto.

En primer lugar debemos aclarar que son diferentes tanto el objeto de la obligación, como el objeto del impuesto. El objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es: de dar, hacer y no hacer.

Para Fleiner el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.<sup>88</sup>

Wagner opina: "Es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o el acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo."<sup>89</sup>

<sup>87</sup> El artículo 26 fracción I a XVII hace referencia a los responsables solidarios con los contribuyentes.

<sup>88</sup> Fleiner, Derecho Administrativo, p. 338. Cit. por Flores Zavala, p. 114.

<sup>89</sup> Wagner. Cit. por Flores Zavala, p. 114.

Hay autores que limitan el objeto de la obligación fiscal a dar, otros con más acierto lo limitan a dar, hacer y no hacer; esta última tendencia es la más acertada a decir de Gregorio Sánchez León, porque el objeto de la obligación fiscal es muy complejo y versátil.<sup>90</sup>

El objeto del impuesto es, entonces, la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, más sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria separación y distinción.

Sin embargo, no nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

El objeto material del impuesto es normalmente cierta cantidad de dinero si bien en el caso de algunos gravámenes puede efectuarse el pago en especie.<sup>91</sup>

Por último, "Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunda el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible."<sup>92</sup>

### C) Base del Impuesto.

Margáin considera que la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federal, Distrito Federal, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro casos se repunte inconstitucional el sistema tributario.<sup>93</sup>

<sup>90</sup> Cfr. Sánchez León. P. 292.

<sup>91</sup> Vid. Clasificación de los impuestos.

<sup>92</sup> Rodríguez Lobato, p. 112.

<sup>93</sup> Cfr. Margáin Manautou, p. 269.



La Enciclopedia Universal Ilustrada dice al respecto: "Se entiende por base del impuesto el objeto o materia de éste, aquello sobre lo que debe recaer y a lo que debe referirse su cuantía."<sup>94</sup>

Flores Zavala la define como: "La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto." Por ejemplo monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producido, etc.<sup>95</sup>

La base imponible o parámetro está insita en el hecho generador. Forma parte interior del hecho imponible.

Para Ataliba la base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debeat. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material de presupuesto. Afirma, con toda razón, que en el Derecho Tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con referencia a una magnitud prevista en la ley e insita en el hecho generador, o con ella relacionada.<sup>96</sup>

Algunos autores hacen la distinción entre parámetro y base imponible. Parámetro es una medida que no se expresa en dinero. Base imponible sería la medida expresada en dinero. Esta distinción no tiene trascendencia en el derecho positivo, sin embargo debe precisarse que en México se usa la expresión base imponible o base gravable.

A la base imponible, como vamos a ver, se aplica un elemento exterior, al hecho generador, que es el tipo impositivo o la alicuota.

Así, mientras que la base imponible es individual para cada hecho generador, pues cada uno tiene su valor, peso, volumen, etc., distintos a los demás, la alicuota o el tipo son generales para todos los hechos generadores.

En ciertos casos sucede que el hecho generador crea o no una deuda tributaria según que la cuantía del mismo alcance o no determinado límite, el que si es inferior al que la ley señala, recibe el nombre de mínimo imponible.

<sup>94</sup> Enciclopedia Universal Ilustrada, p. 1123.

<sup>95</sup> Flores Zavala, p. 115.

<sup>96</sup> Ataliba, Geraldo, Hipótesis, n. 43.1. Cit. por De la Garza, p. 431.

El límite imponible se produce con más frecuencia en los impuestos personales. Por ejemplo, si el ingreso de un trabajador se encuentra debajo del salario mínimo general, no se genera el impuesto al producto del trabajo.

El tributarista italiano Berliri escribe: "Es interesante subrayar la diferencia teórica y práctica entre el mínimo imponible y la disminución de la base, esto es, la detracción que se lleva a cabo en un determinado parámetro antes de aplicarle el tipo impositivo: el primero, como ya se ha dicho, es un elemento del presupuesto de hecho, de donde si la magnitud a que se refiere, y que constituye el objeto de la acción en que se concreta el hecho generador (patrimonio, renta, masa hereditaria), supera la medida del mínimo imponible la obligación surge sin que tenga trascendencia el mínimo imponible; la segunda, en cambio, se refiere al parámetro y produce efectos con relación a todas las obligaciones tributarias relativas a aquél impuesto para el que ha sido prevista la disminución de la base."<sup>97</sup>

Giannini por su parte advierte que "la norma tributaria que establece y delimita el presupuesto de todo impuesto en sus elementos material y personal sienta de ese modo la base necesaria y suficiente para decidir en cada caso cuándo nace la deuda impositiva y a cargo de qué persona, pero no agota, sin embargo, con ello, la serie de elementos que se necesitan para determinar además el importe del débito. En efecto, puesto que el importe del débito resulta de la aplicación del tipo de gravamen fijado por la ley a una magnitud denominada base imponible, aparece como lógicamente necesaria la reducción del presupuesto a una cifra, con el fin de hacer posible la aplicación del tipo impositivo. De ahí la necesidad de otras normas tributarias, casi siempre distintas de las indicadoras del presupuesto, cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la determinación de la base imponible."<sup>98</sup>

Ahora bien, hay que distinguir entre parámetro y base imponible, se llama parámetro a "la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen" y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible.

La doctrina discute cual debe ser la base del impuesto, por lo cual se han creado cuatro posiciones, a saber: las personas, los gastos o consumos, el capital y la renta. Veamos.

<sup>97</sup> Berliri. Cit. por De la Garza, p. 431.

<sup>98</sup> Ibid.



## 1. Base de las Personas.

Sostiene que el impuesto es la prima de un seguro o el pago de un servicio, admite que las personas pueden ser materia de imposición, gravándose a cada uno con un tanto igual (capitación, tanto por cabeza), ya que son los que disfrutan de los servicios del Estado.

Esta doctrina desconoce que las personas no pueden ser objeto o materia de relación jurídica alguna, si bien a esto se observa que, en realidad, la persona es sólo el medio para determinar lo que debe satisfacerse, no recayendo la capitación sobre ellas sino sobre las cosas que poseen.

Aún así entendida, es inaceptable esta base, primero por serlo las doctrinas en que se funda, según ya queda indicado; en segundo lugar, por ser injusta al destruir la graduación del impuesto, pues lo mismo pagaría el pobre que el rico, y aún se llegaría a una graduación a la inversa, pues el padre de numerosa familia pagaría, aunque fuese un pobre, más que el que no tuviere tanta o careciese de ella, con lo que, además, se fomentaría el celibato o la esterilidad de las uniones y el impuesto sería inmoral.

En tercer lugar, es inaceptable porque la cuota debía ser muy pequeña para que pudiesen pagarla aún los ciudadanos más pobres, y el impuesto resultaría insuficiente; y si esa cuota fuera desigual, entonces ya sería otra la base y se estaría fuera del sistema. Se ha intentado defender éste fundándose en consideraciones políticas, diciéndose que la capitación sería el título para el ejercicio de los derechos políticos; pero éste equivale a desnaturalizar el impuesto, además de que no destruye los inconvenientes que acaban de indicarse.

## 2. Base de los Gastos o Consumos Individuales.

Es aplicación o equivalencia del dicho "dime lo que gastas y te diré lo que tienes."

Basta enunciarla para apreciar su inexactitud:

- ♣ Muchos gastan en desproporción a sus bienes o rentas, ya de más (por vanidad, despilfarro, enfermedad, etc.), ya de menos (por avaricia), y en ambos casos el impuesto sería injusto;
- ♣ Esta base, para ser general, requiere una estadística minuciosa de los gastos privados, lo que es imposible, o bien gravar absolutamente todos los artículos puestos a la venta, lo que también sería complicadísimo;
- ♣ Se dificulta el consumo, y con él la producción, y
- ♣ Como lo que se grava es generalmente los artículos de primera necesidad (que son los de consumo general) pagarían igual los pobres que los ricos (los consumos principales de éstos son los de lujo) y aún resultarían aquellos más cargados en el caso de tener

más familia, en cambio, resultarían más beneficiados los avaros, con lo que el sistema sería también inmoral.

### 3. Base del Capital.

Esta posición y la de la renta son las que cuentan con más partidarios:

Por capital se entiende no el ahorro acumulado y destinado a la producción, como en Economía, sino el conjunto de los bienes que tenga el contribuyente, cualquiera que sea su clase y estén o no en producción, es decir, el patrimonio o haber de cada ciudadano. Esta base fue aceptada ya en Grecia (eisphora) y Roma (tributo ex censu); en Florencia y, modernamente, en Holanda (1892), Prusia (1895), Suiza y Estados Unidos. Entre sus defensores figuran Girardini y Menier.

Las ventajas que se atribuyen a esta base son:

- ♣ Su generalidad, pues grava a toda clase de bienes, incluso los muebles, y somete a tributación a todos los que poseen algo, quedando solamente excluidos los indigentes;
- ♣ Sus buenos efectos, pues estimulan la producción y la circulación de las riquezas, así como a que se pongan en producción los bienes improductivos, y
- ♣ Su facilidad para ser descubiertos los bienes y valuarlos, facilidad que es mayor que para la renta.

En contra se alega:

- ♣ El que tenga improductivos o mal colocados sus capitales, vendrá a pagar más que quien, teniendo igual capital, lo tenga bien empleado, equivaliendo a veces el impuesto a la confiscación de una parte de aquellos; y si bien a esto se contesta que ello es solamente imputable no al impuesto sino a la voluntad del contribuyente, que ha dado a los bienes tal destino, se replica que, en ocasiones, es legítimo el que los bienes estén improductivos, ya por no disponer el propietario de medios para ponerlos en producción, ya por destinarlos a ciertos fines plausibles. Esta base es injusta, porque siendo diverso el rendimiento de dos fortunas las gravaba igualmente;
- ♣ Que el valor de los capitales varía en virtud de ciertas causas que no son el empleo que de ellos pueda hacerse o se haga, por lo que habría que apreciar a cada momento los múltiples cambios de la fortuna privada, cosa punto menos que imposible, o gravarlos sin proporción ni regla fija, lo que sería contrario a la ley de la graduación;
- ♣ Que como los capitales fijos y en especial la riqueza territorial son los más visibles y demás fácil comprobación vendrían a soportar casi todo el peso del impuesto;
- ♣ Que exime del impuesto a las clases que realizan mayores beneficios como los comerciantes, las profesiones, los artistas, los empleados y los obreros, las que forman la mayoría de los

ciudadanos y resultan más favorecidas por la civilización; y si bien a esto se responde que el talento y la inspiración no son riquezas desde el punto de vista económico, por lo que no pueden ser objeto del impuesto, y que tan pronto como mediante el ejercicio de sus facultades logren tales personas adquirir un peculio o propiedad cualquiera, quedarán sometidas al impuesto, tal respuesta no convence, pues siempre resultará injusto que tribute el propietario que tiene una pequeña renta que apenas le llega para vivir, y que no tribute el que gana con su inteligencia sumas cuantiosas por el hecho de que se las gaste o dilapide y no llegue a tener por ello un capital;

- Que la estimación de los capitales precisa para la imposición, sólo puede hacerse en renta (lo que es difícil realizar en cada caso) o en renta; y habiendo que recurrir a ésta se sale ya de la base del capital, y
- Que los efectos saludables atribuidos a esta base consistirían más bien en un suplicio, ya que, sobre todo en las grandes ciudades, la vida activa de muchos es provocada por un aumento de gastos provenientes de los impuestos, y esa actividad forzada es un martirio.

Hay que reconocer que esta teoría es ingeniosa y en cierto modo ideal, ya que gradúa el impuesto atendiendo a la verdadera posibilidad de imposición de cada individuo; pero debe reconocerse la dificultad para aplicarlo.

En primer término, sería imposible una estadística de la riqueza individual, que si no fuera exacta, echaría por tierra toda la idealidad del sistema, ya que reaparecería la desproporcionalidad; y, en segundo término, la investigación de las necesidades, de las circunstancias del estado natural y civil de las personas, además de que tampoco sería posible, daría lugar a investigaciones odiosas por parte de los jurados, sobre todo en los municipios rurales.

Además, el modo de encontrar el tipo medio de posición económica (división de la riqueza total de cada circunscripción por el número de sus habitantes), no es criterio aceptable como ideal, pues, la riqueza de un municipio puede ser grande y estar en poder de forasteros, siendo la mayoría de los vecinos pobres colonos y con familia numerosa y muchas necesidades, y en otro municipio ocurrir lo contrario, es decir, existir riqueza propia, habitantes ricos y con pocas necesidades; y pueden existir dos municipios con riqueza y número de habitantes casi iguales, pero los de uno con pocas y los de otro con muchas necesidades; y en todos estos casos no resultaría equitativa la determinación del tipo medio por el procedimiento indicado.

En el fondo no existe en esta teoría más que el principio de la proporcionalidad algo modificado, y por querer huir de la arbitrariedad se cae en ella.

#### 4. Base de la Renta.

Esta posición es la que tiene más partidarios. Por renta general se entiende el conjunto de beneficios económicos cualquiera que sea su origen, que tiene un individuo, esto es, la totalidad de sus ingresos, por lo que sería más exacto ampliar la palabra en plural (rentas). Esta base tiene numerosos precedentes históricos, pues fue ya adoptada en la India, Grecia y Roma; en Francia desde el siglo XII y en casi todos los Estados modernos en los que en una u otra forma esta vigente. En España se aplica en la contribución territorial y en la llamada sobre las utilidades.

En realidad, la base es la renta neta o líquida, es decir, descontados los gastos de explotación. Tiene las ventajas siguientes: 1°. La generalidad, pues alcanza a todas las fortunas; 2°. La equidad, pues se proporciona en las condiciones económicas que se miden por las rentas y demás ingresos, no por el número y calidad de los bienes; 3°. Facilita la recaudación, pues el contribuyente sabe de antemano la cuota con la que debe contribuir y dispone siempre de la cantidad para pagarla, y 4°. Flexibilidad o movilidad, pudiendo acomodarse a las circunstancias y necesidades del Estado.

En contra se alega que deja sin contribuir los bienes ociosos o improductivos (palacios, fincas de recreo, alhajas, etc.), con lo que se favorece a los acaudalados; que equipara rentas de naturaleza muy diferente y que aun siendo iguales en cuantía, pueden no representar igual posición económica, atendidas las circunstancias del individuo; y que como se trata de la renta líquida, y, por tanto, deben descontarse los gastos de producción, es precisa una estadística de los capitales, de las rentas totales y de los gastos, cosas todas de apreciación difícil y sujetos a constantes variaciones. Prescindiendo de ésta última objeción, pues toda base sería requiere una estadística, las otras dos se contestan diciendo que nada impide que se gradúe, al menos aproximadamente, la renta probable de los bienes improductivos y que al deducirse los gastos de producción o explotación ya se tienen en cuenta, en parte, las distintas condiciones que influyen en la posición económica.

En relación con la fuente del tributo y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia (y en México la Constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes.

Rodríguez Lobato considera que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos, Federación, Entidades Federativas y Municipios, pues

cada una actuará en su esfera competencial. Tampoco hay problema si una fuente tributaria está gravada simultáneamente con dos o más tributos por el mismo sujeto activo, pues como ya hemos dicho en una fuente tributaria se puede precisar diversos objetos y en esta caso cada tributo estará referido a un objeto diferente. Igualmente no hay problema si un mismo objeto está gravado simultáneamente por los distintos sujetos activos, pues nuevamente estaremos frente a diferentes esferas competenciales. El problema, surge cuando un mismo objeto está gravado simultáneamente con más de un tributo por el mismo sujeto activo, pues en este caso, dicen, la superposición de tributos es violatoria del principio de Justicia y en México es inconstitucional.<sup>99</sup>

Sobre este problema si bien es cierto que es conveniente y aconsejable evitar la superposición de tributos sobre un mismo objeto, porque puede ser contraria al principio de justicia, no olvidemos que este señala la necesaria relación entre tributo y capacidad contributiva, también es cierto que en ocasiones la superposición de tributos es querida por el Estado, por alguna de las siguientes razones:

- Graduar la imposición.
- Lograr un determinado fin económico o social.

Por lo que se refiere a la legislación mexicana la doctrina considera que este tipo de superposición tributaria no es inconstitucional, pues la Ley Fundamental de México no contiene precepto alguna que prohíba la superposición de tributos y, en cambio, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del poder legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que la propia ley establece, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, como ya hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición tributaria no es inconstitucional y sólo habrá inconstitucionalidad si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal de la República.

En el capítulo tercero abordaremos con mayor amplitud esta cuestión.

#### D) Tasa o Tarifa del Impuesto.

Siendo de naturaleza eminentemente tributaria, las tasas constituyen prestaciones obligatorias, no facultativas, y son establecidas por la ley.

<sup>99</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, p. 131-143.

La Enciclopedia Universal Ilustrada define a la tasa: "la manera como éste recae sobre su base, es decir, el procedimiento seguido para la distribución del impuesto entre los contribuyentes, determinando la cuota o cantidad que debe pagar cada uno de éstos."<sup>100</sup>

De la Garza establece una estrecha relación entre la base imponible que es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad valorem.

Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo.

La noción de la tarifa es una noción compleja, porque los elementos de la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente, y concluye el autor citado que el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma de cálculo del impuesto.<sup>101</sup>

José María Martín la define: "Especie de tributo, exigido por el Estado u otro ente público facultado a tal efecto, como contraprestación por la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible o de costo prorrateable."<sup>102</sup>

Flores Zavala por su parte dice: "que las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenezcan a una misma categoría."<sup>103</sup>

La diferencia entre tasa e impuestos en la práctica no resulta tan sencillo, lo que ocurre no sólo por la deficiencia terminológica de las legislaciones positivas -las cuales muy a menudo denominan tasa a un impuesto y viceversa- sino, principalmente, porque los rasgos característicos que distinguen a estas dos especies de tributos admiten importantes excepciones, que en definitiva vienen a entrelazar los dos conceptos.

Existen cuatro criterios a este respecto que como único rasgo común tiene el de que mediante la aplicación de cualquiera de ellas se procura determinar el monto que individualmente hay que tributar por la prestación de un servicio público, a saber:

1) El del costo del servicio, parte de la premisa de que la tasa constituye la compensación pecuniaria de éste y, en consecuencia, hay que tener en cuenta la relación entre el monto de

<sup>100</sup> Enciclopedia Universal Ilustrada, p. 1125.

<sup>101</sup> De la Garza, p. 431.

<sup>102</sup> Martín, José María, p. 192.

<sup>103</sup> Flores Zavala, p. 115.



las tasas y los costos de los respectivos servicios; se considera que cuando el monto de la tasa no tiene relación con el costo del servicio, la tasa pierde su carácter y entonces su cobro es ilegítimo e inconstitucional en la medida en que se exceda esa proporción.

2) El de la ventaja diferencial, se basa en la idea de que por la utilización de los servicios públicos el contribuyente alcanza siempre un beneficio o una ventaja especial. Giuliani Fonrouge critica esta postura ya que con frecuencia el obligado al pago de una tasa no obtiene beneficio alguno y hasta puede resultar perjudicado por la actividad que le impone la administración y, además, porque es muy difícil apreciar cuantitativamente la ventaja, subjetiva u objetiva, en los casos en que ella existiera.<sup>104</sup>

3) El de la capacidad contributiva, criterio que permite declarar exentos de pago a quienes estén individualmente por debajo de la capacidad económica que se considera mínima e, inversamente, exigir que otros sujetos pasivos paguen una proporción superior a aquélla que le correspondería pagar si se efectuara un prorrateo exacto del costo del pertinente servicio público, sin embargo, al recurrirse a un concepto impreciso y metajurídico como criterio de medida ello se presta a la arbitrariedad.

4) De la cuantía global de la tasa, este criterio expuesto por García Belsunce es el más reciente, y se hace consistir en considerar no sólo la capacidad contributiva del contribuyente, sino, además, que el monto total de lo recaudado por la tasa guarde una razonable y discreta relación con el costo total del servicio público efectivamente prestado.

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva.

a) Cuota Fija: Consiste en señalar una cantidad igual por persona (capitación) o cosa, sin atender a la posición económica de las primeras ni al especie o valor de las segundas. Ya hemos indicado anteriormente los efectos de la capitación. Existe este tipo de cuota, cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por base unitaria gravable, Ej. \$10 por 100 kilos de sal. Etc.

b) Cuota Proporcional: Consiste en imponer un tanto por ciento, invariable, sobre la fortuna de cada ciudadano, dando así lugar a una proporción aritmética en la que el divisor es siempre igual, variando sólo el dividendo.

<sup>104</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1976, T. II, p. 992.

Esta cuota ofrece la ventaja de no dar lugar a dificultades en su establecimiento y de ser más justo y equitativo que el modo fijo, razón por la cual ha sido defendido por Adam Smith y muchos de sus discípulos; pero no deja de tener defectos, pues dos fortunas o dos rentas iguales no siempre representan dos fortunas iguales, resultando siempre en realidad más gravado el pobre que el rico, ya que al que le sobran muchas rentas, después de cubiertas sus necesidades, le representará menos el tanto por ciento que al que tiene lo justo para vivir.

En materia fiscal existe este tipo de cuota cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo la tasa del 15% establecida en el IVA.

c) Cuota Progresiva: Consiste en fijar un tanto por ciento que va aumentando a medida que aumenta el capital o la renta. La mayor parte de los tributos modernos son variables. Así, si la renta es de 5,000 pesos se impone el 2%, y si es de 10,000 el 3%.

Dentro de éste último tipo se distingue dos vertientes: la de la progresión absoluta e ilimitada y la de la progresión limitada o sistema progresional.

1. Progresión Ilimitada. Es aquella en que el tanto por ciento va creciendo indefinidamente hasta llegar a ser del cien por ciento. Este sistema sólo es defendido por ciertos comunistas, ya que conduce a la confiscación de las fortunas en beneficio del Estado, desnaturalizándose lo que debe ser el impuesto.

2. Sistema Progresional. Se propone moderar la progresión, conteniendo el impuesto dentro de límites racionales.

d) Cuota Regresiva: En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible, por lo que si la renta es de \$5,000 pesos se impone el 3% y si es de 10,000 el 2%.



## CAPÍTULO SEGUNDO: PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

En ejercicio de su potestad tributaria, el Estado debe observar una serie de principios y prever, en consecuencia, una serie de efectos que puede originar la imposición.

"El conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento económico de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado. La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado."

Estos principios se encuentran en la doctrina del Derecho Fiscal y sirven para informar y orientar al legislador en el establecimiento de los impuestos en la Ley Fiscal.

"Los principios de la imposición son preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos, y se puede decir que ellos constituyen un tema clásico de la hacienda pública."<sup>2</sup>

Desde los orígenes de la literatura financiera hasta hoy, los principios de la imposición han constituido un capítulo importante de la ciencia de las finanzas, y se han acumulado sobre ellos una extensa y a veces encontrada literatura. Extensa, ya que pocos especialistas han renunciado a pronunciarse sobre el número, el contenido y la validez de los principios tributarios. Por otra parte, esta abundante producción no es específica. Si los principios de imposición tienen algún significado, éste no es otro que el de servir para alcanzar valoraciones sobre los fines que al sistema tributario se le atribuyen en un espacio histórico concreto.

En este trabajo de investigación seguiremos la división que la mayoría de los autores siguen tratándose de los principios de los impuestos, a saber: A) Los principios Generales; B) Los Principios Elementales de Adam Smith; y C) Los Principios Constitucionales que se derivan de nuestra Carta Magna.

Resulta indispensable hacer una mención especial del concepto "Capacidad Contributiva", que como se observará, es el concepto con relación al cual giran casi en su totalidad los principios de los impuestos.

Dino Jarach define a la capacidad contributiva como "la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador

<sup>1</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 68.

<sup>2</sup> B. Villegas, Héctor, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994 (5ª. ed), p. 522.

atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye."<sup>3</sup>

Muchos autores admiten que la capacidad contributiva es un principio característico del impuesto, de la misma manera que la prestación de un servicio público y un beneficio particular derivado de las obras o de los gastos públicos son respectivamente los principios característicos de la tasa y de la contribución.

Adelante abordaremos este tema con más propiedad.

## **1. PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS.**

### **A) Principio de Generalidad.**

Para el autor alemán Fritz Neumark en su obra Principios de la Imposición, los principios a los que se debe someter la política fiscal para calificarse como justa y económicamente racional, que debe ser su fin, son los que él denomina político-sociales, político económicos y técnico tributarios.<sup>4</sup>

El primero de ellos busca distribuir la carga del impuesto de tal forma que resulte lo más equilibrado posible. El segundo, trata de permitir la libre competencia y desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica, buscando hacer realidad los objetivos de la economía que son la eficacia, la estabilidad y el desarrollo económico.

El principio técnico tributario con el objeto de lograr la eficacia operativa de la imposición busca la estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias, que basados en la congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la propia administración.

Gregorio Sánchez León dice: "Este principio significa que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas o morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal."

Tiene como excepción, por razón de justicia tributaria, una cantidad mínima exenta, considerando siempre que por debajo del

<sup>3</sup> Dino Jarach, p. 87.

<sup>4</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, p. 68.

mínimo exento no hay capacidad contributiva, pero este mínimo exento también debe ser general.”<sup>5</sup>

Para Rodríguez Lobato que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o, dicho en las palabras de Adam Smith, capacidad económica.<sup>6</sup>

Flores Zavala lo concibe en términos negativos, es decir, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.<sup>7</sup>

En México este principio se ha aplicado en el sentido de que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de la generalidad, porque no puede tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva.

#### **B) Principio de Anualidad.**

De conformidad con los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, de la CPEUM, el Congreso de la Unión, debe decretar anualmente las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, de tal suerte, que al expedir la Ley de Ingresos, se establecen en la misma los impuestos que estarán en vigor durante un año.

Por consecuencia, los impuestos sólo tienen la vida anual que les da la Ley de Ingresos, sin que ésta pueda prolongarla más allá de un año, porque el año fiscal siguiente será objeto de reglamentación de la posterior Ley de Ingresos, de allí que siempre opere para los impuestos el principio de anualidad derivado de la vigencia de la Ley de Ingresos.

<sup>5</sup> Sánchez León, p. 297.

<sup>6</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, p. 62.

<sup>7</sup> Flores Zavala, p. 138.

"Razón de lo anterior es que como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley."<sup>8</sup>

Si en esa Ley de Ingresos se omite un renglón impositivo, digamos el del valor agregado, automáticamente quedaría derogada la ley fiscal reglamentaria de este renglón.

Además un nuevo impuesto aprobado por el Congreso de la Unión no es obligatorio que se consigne o establezca en la Ley de Ingresos.

Con respecto a la vigencia ordinaria de las disposiciones fiscales, el artículo 7° del CFF establece: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

El sistema que para la vigencia de las leyes o reglamentos fiscales adopta el legislador no es el mismo que el incorporado para el derecho civil.

Resulta conveniente para los efectos de este trabajo de investigación citar la siguiente ejecutoria:

"LEYES FISCALES PUEDEN EXPEDIRSE, REFORMARSE O DEROGARSE DURANTE EL TRASCURSO DEL AÑO. Si bien es cierto que la Ley de Ingresos tiene vigencia anual, porque, de acuerdo con la fracción IV del artículo 74 de la Constitución, el Ejecutivo federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre o, excepcionalmente, el 15 de diciembre una iniciativa de ley en la que se especifique las contribuciones que habrán de recaudarse el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos, y si bien la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como cámara de origen, no existe prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley fiscal. Por el contrario, la posibilidad jurídica de expedir, reformar o derogar las leyes fiscales se infiere, por una parte, de que es facultad del Congreso de la Unión hacerlo, sin que exista prohibición de ello y, por otra, de lo dispuesto

<sup>8</sup> Margáin Manautou, p. 35.

por el artículo 126 Constitucional de que no puede hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado en ley posterior, lo que implica necesariamente, la modificación legal correspondiente que permita fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por consiguiente, no existe impedimento constitucional alguno para que el Congreso de la Unión, en uso de sus facultades, en cualquier tiempo, expida, reforme o derogue disposiciones en materia tributaria."<sup>9</sup>

## 2. PRINCIPIOS ELEMENTALES DE LOS IMPUESTOS.

Adam Smith en el libro V, capítulo II, parte II de su obra Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, menciona los principios de Igualdad, Certidumbre, comodidad y Economía, los cuales hasta el día de hoy generalmente siguen teniendo vigencia, son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, ya que su observancia es fundamental para todo sistema tributario. De no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario.

### A) Principio de Justicia o Igualdad.

Dice Adam Smith "los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal."<sup>10</sup> De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad e la imposición.

Como lo refiere Emilio Margáin para completar este principio la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme; de ahí que se proyecte bajo dos formas: la generalidad y la uniformidad de los impuestos.<sup>11</sup>

La primera se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie debe estar exento de tal obligación, la única excepción admisible será la falta de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasen aquéllas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

Bielsa sostiene que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de

<sup>9</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Octava época, núm. 52, ab. 1992. Tesis J/P.14/92, p. 10.

<sup>10</sup> Cit. por Delgadillo Gutiérrez, p. 69.

<sup>11</sup> Margáin Manautou, p. 23.

generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.<sup>12</sup>

En contra de estas ideas Einaudi -citado por Margáin<sup>13</sup>- sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso como tributo. Para este autor resulta preferible señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna.

En México cuando el legislador expide una nueva ley impositiva que por defecto de técnica legislativa no comprende a todos los que se dedican a la misma actividad, ese ordenamiento se ataca de inconstitucional, por violación al principio de generalidad.<sup>14</sup>

Si la ley no es general, entonces es particular o privativa, significa que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad. Sobre esto, la doctrina mexicana está acorde en considerar que una ley es privativa cuando es inminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas; careciendo de los atributos de impersonalidad e indeterminación que caracteriza a una ley.

La Constitución Mexicana expresa en su artículo 31, fracción IV, que todos los mexicanos deben contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, en que residen, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, la cuestión de la generalidad debe tratarse, entonces, a través del análisis de la proporcionalidad y equidad de la ley tributaria, conceptos que se examinarán en el tema relativo al impuesto.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo que se logra con dos criterios: la capacidad contributiva (que como ya hemos visto es la posibilidad económica de pagar un impuesto), y la igualdad de sacrificio que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas al gravamen para cada fuente de ingreso, como criterio subjetivo.

John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio dice: "Si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular,

<sup>12</sup> Bielsa, Rafael, Compendio de Derecho Fiscal, Buenos Aires, Ed, Depalma, 1952 ND, p. 98.

<sup>13</sup> Margáin Manautou, p. 24.

<sup>14</sup> Ibid.

dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación, por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta."<sup>15</sup>

Un ejemplo claro en nuestra legislación, de una situación que violaba este principio, era la exención que a favor del empleado público otorgaba la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto del aguinaldo que en dos épocas del año éste recibía, sin límite y según la categoría del servidor público. Esta exención contrastaba con la del empleado particular al que se le exentaba únicamente el equivalente al salario mínimo elevado a 30 días.

#### B) Principio de Certidumbre.

Para Adam Smith este principio significa que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El sujeto, el objeto, la tasa, cuota o tarifa, momento de nacimiento, el tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, obligaciones y sanciones, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... la incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso."<sup>16</sup>

Este principio tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del Fisco y así evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los causantes.

La excepción a éste principio se encuentra en el artículo 131 párrafo segundo de la CPEUM vigente, en la que se establece que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de exportación e importación.

Gregorio Sánchez León considera que la anterior disposición constitucional fundamentalmente atenta en contra del principio de certidumbre que es generalmente aceptado por el Derecho Fiscal.<sup>17</sup>

Si bien es cierto que en nuestros tiempos no existen ya anomalías del calibre de las que Smith observaba, lo cierto es que las imprecisiones siguen existiendo. Incluso puede decirse que la comprensibilidad y claridad de las normas jurídico-tributarias pasan por un periodo de decadencia en los principales países del mundo.

Héctor B. Villegas, considera que para cumplir cabalmente con el postulado de la "transparencia tributaria", la ley fiscal debe

<sup>15</sup> Id. p. 25.

<sup>16</sup> Briseño Sierra, p. 69.

<sup>17</sup> Cfr. Sánchez León, p. 298.

determinar con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.<sup>18</sup>

El cumplimiento del principio exige que estos datos sean claramente consignados en las normas tributarias en sentido lato, es decir: por inclusión de los reglamentos, resoluciones generales e interpretativas del organismo fiscal, instrucciones, circulares, etc. Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos.

Otro elemento importante a los fines de este principio, es la difusión de las normas. Las disposiciones fiscales deben ser publicadas y explicadas, no solo por el medio que señala la ley como obligatorio (DOF), sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible. Es imprescindible que al darse a conocer estas normas, se precise cuales son las nuevas obligaciones sustanciales y formales que imponen, y en que forman o modifican las obligaciones y existentes, para evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia.

Margáin cita tres casos que contrarían este principio, vigentes hoy en día.<sup>19</sup> El primero lo encontramos en el CFF artículo 39 fracción II, al establecer que queda facultado el Ejecutivo Federal para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, porque la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del poder Ejecutivo puede introducir la incertidumbre de que la SHCP pueda crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente. Esta delegación pugna, además, con la Constitución, por cuanto que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades, sino solo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna, entre los que no se haya la que se comenta.

Como segunda excepción inconstitucional se refiere al segundo párrafo del artículo 20 del CFF que establece: "En los casos

<sup>18</sup> B. Villegas, p. 525.

<sup>19</sup> Margáin Manautou, p. 25.



en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el INPC, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el DOF." y el artículo 7° de la LISR remite a dicho índice para determinar los pagos provisionales a cargo de las sociedades mercantiles y personas físicas empresariales, así como para obtener el factor de actualización, con lo cual se viola el principio de certidumbre, pues el legislador delega no ya en el Ejecutivo Federal sino en un organismo descentralizado la facultad de elaborar el elemento más importante para precisar la base del pago del impuesto sobre la renta, elemento que inclusive puede a su arbitrio o capricho manejar el propio organismo al ser dicho impuesto un promedio de los precios al consumidor que imperan en el país, los contribuyentes que en su zona ese índice sea menor pagarán más impuestos y en los que en su zona sea mayor pagarán menos impuesto.

La última excepción se encuentra en la Ley Reglamentaria del artículo 131 constitucional, que expresa que en materia tributaria queda autorizado el Ejecutivo Federal para aumentar o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación aplicables a los productos...; delegación legislativa que autoriza el citado precepto constitucional y que el Poder Ejecutivo emplea cuando lo estima urgente "a fin de regular el comercio exterior...", con la sola condición de que al enviar al Congreso de la Unión el Presupuesto Fiscal del año siguiente, someta a su aprobación el uso de que de dicha facultad se hizo.

En resumen "Este principio consiste en que todo impuesto debe tener fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones."<sup>20</sup>

### C) Principio de Comodidad.

Adam Smith: "todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente."<sup>21</sup>

Este principio consiste en que el realizar el pago del impuesto y cumplir con las demás obligaciones fiscales deben ser lo más cómodo, fácil y conveniente posible para el causante. Por lo anterior, se debe buscar que la forma y los periodos de pago del impuesto, sean los más convenientes para el causante dada la naturaleza del gravamen y la situación especial del sujeto pasivo.

La observancia de este principio trae consigo un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente de la de pago, evitando la evasión fiscal.

<sup>20</sup> Rodríguez Lobato, p. 62.

<sup>21</sup> Briseño Sierra, p. 70.

Como lo hace notar Flores Zavala los impuestos sobre el consumo responden mejor a esta regla, porque se pagan insensiblemente por el contribuyente en el momento de comprar sus mercancías, en cambio, otros impuestos, los directos, en ocasiones se cobran en épocas en las que el causante ya no tiene la renta o fortuna gravada, de modo que su pago le resulta particularmente difícil u oneroso.<sup>22</sup>

Nuestra legislación general respeta parcialmente este principio, así encontramos que el impuesto sobre la renta, tratándose de personas físicas obligadas a presentar declaración anual deben de pagar el impuesto dentro de los cuatro meses siguientes en que concluyó el ejercicio fiscal y las personas morales con idéntica obligación dentro de los tres meses siguientes al término de su ejercicio fiscal; por lo que respecta al IVA a cargo de personas físicas y morales se paga, con las reformas del 2002, el día 17 del mes siguiente a aquél en que se celebraron los actos gravables.

#### **D) Principio de Economía.**

Según Adam Smith, "toda contribución debe de percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda."<sup>23</sup> Este principio se refiere a la economía del Estado o pública, más no a la economía del causante o privada.

Consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y realizar sus atribuciones.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto, ellas son:

- ♣ Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
- ♣ Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes.
- ♣ Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales, y
- ♣ Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

<sup>22</sup> Flores Zavala, p. 147.

<sup>23</sup> Briseño Sierra, p. 70.

Gregorio Sánchez León dentro de los Principios Elementales de los Impuestos agrega tres<sup>24</sup>, a saber: el Principio de Uniformidad, que se da cuando en el impuesto a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación, se les imponen obligaciones iguales, el cual es equiparable al que nosotros denominamos de Igualdad.

El principio de Justicia, que se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad. Principio que ya he abordado y sobre el que volveré al tratar el tema de la proporcionalidad y equidad.

Por último, el principio de simplicidad y claridad, que consiste en que el sistema y organización de los impuestos debe ser entendible para todos. En las leyes y reglamentos también se debe utilizar un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando excepcionalmente no sea posible por las complicaciones derivadas del uso de la terminología apropiada, cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada.

A estos principios pueden agregarse otros, por ejemplo, los señalados por Pietro Verri, que menciona Griziotti, y que dicen:

- ♣ Los Impuestos no deben pesar jamás fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres.
- ♣ No hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza.
- ♣ La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos.
- ♣ Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan a disminuir el consumo.
- ♣ Se debe evitar, en lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.<sup>25</sup>

### 3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La autoridad por el hecho de serlo no puede actuar a su libre arbitrio, el ejercicio de su poder tributario y la actuación de sus autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen, los cuales toman el nombre de Principios Constitucionales de la Tributación derivados del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

La doctrina considera que el límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios: de legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de igualdad; de destinación de los tributos a satisfacer

<sup>24</sup> Cfr. Sánchez León, p. 298 y 299.

<sup>25</sup> Cit. por Flores Zavala, p. 154.

los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes. No siendo esta enumeración restrictiva.

Flores Zavala conceptúa a los principios constitucionales de los impuestos como "aquellas normas establecidas en la legislación positiva de un país, clasificándolas en dos categorías: constitucionales y ordinarios. Los primeros son aquellos que están establecidos en la Constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado."<sup>26</sup>

**A) Principio de Legalidad.**

El artículo 31 fracción IV de la CPEUM establece que: "Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." En México el principio general de legalidad se consagra en el artículo 14 párrafo segundo de la propia Carta Magna, que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades sino es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad consiste, como lo expresa Duguit, en que ningún otro órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.<sup>27</sup>

Fraga, a su vez, nos dice que la idea de Duguit tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto, pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción, estima que este principio se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser también tomado en su sentido formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material la norma que precede el acto individual debe tener también los caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes.<sup>28</sup>

Rodríguez Lobato por su parte, considera que el principio de legalidad es absoluto y no casi absoluto, como dice Fraga, pues aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los

<sup>26</sup> Flores Zavala, p. 155.

<sup>27</sup> Duguit. Cit. por Rodríguez Lobato, p. 42.

<sup>28</sup> Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, Ed. Porrúa, S.A., 1994 (33ª. Ed. Revisada y actualizada por Manuel Fraga), p. 289.

términos y dentro de los límites permitidos por la ley, tanto en el caso en que la facultad discrecional supone únicamente la apreciación de una situación para comprobar si hay o no hay adecuación a un presupuesto normativo para que se produzcan los efectos jurídicos previstos por la ley, como en el caso en que además de esa apreciación la autoridad ejerce su arbitrio para decidir la manera y términos en que ha de aplicarse la ley, así como el alcance de sus efectos jurídicos.<sup>29</sup>

La Corte en criterio jurisprudencial sostiene que siguiendo el principio de legalidad las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Veamos las ejecutorias que al respecto ha emitido este alto Tribunal:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."<sup>30</sup>

En otras ejecutorias la Corte ha resuelto:

"... 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."<sup>31</sup>

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN

<sup>29</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, p. 42.

<sup>30</sup> Semanario Judicial de la Federación, Vols. 91-96, primera parte, Pág. 92. Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

<sup>31</sup> 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 LEY. LO que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el Art. 31, fracción IV Constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tiene un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no domestico", "uso domestico residencial", "uso domestico popular" o "uso del sector público" son, por si solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que por ello, la ley fuera inconstitucional."<sup>2</sup>

"IMPUESTO. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 Constitucional, fracción IV: "Los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por su parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida "en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, mediante sus representantes, los

<sup>2</sup> AR 2053/, Bebidas Purificadas de Acapulco, S. A. de C. V., 16 ene. 1996. Unanimidad 11 votos; ponente: Mariano Azuela Guitron; secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

que determinen las cargas fiscales que deben soportar sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos ni autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad de la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente prescritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."<sup>33</sup>

Por último, debemos resaltar que hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida."

#### **B) Principio de Proporcionalidad y Equidad.**

Este principio es el más polémico ya que la doctrina discute si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por tanto redundantes o por el contrario son diferentes, ni siquiera la SCJN ha emitido un criterio definido al respecto.

"IMPUESTOS. Los impuestos no son tributos establecido en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al

<sup>33</sup> AR 5332/75, Blanca Meyerberg de González,, 31 ago. 1976, unanimidad 15 votos. Vols. 91-96, primera parte. P. 92.



capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto."<sup>34</sup>

"Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades."<sup>35</sup>

De la Garza afirma: "... la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."<sup>36</sup>

Fritz Neumark define a la proporcionalidad como: "... el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad contributiva, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."<sup>37</sup>

Servando J. Garza considera que: "... ya que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos de concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual."<sup>38</sup>

<sup>34</sup> Amparo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 5 votos. Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña.

<sup>35</sup> De la Garza, p. 268.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Fritz Neumark. Cit. por Delgadillo Gutiérrez, p. 72.

<sup>38</sup> Garza Servando, J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultural, 1949, p. 70.



Enrique Reig sostiene que los sentimientos colectivos sobre equidad se desarrollan en distinta medida según los caracteres, sociología y grado de madurez de los pueblos.<sup>39</sup>

Para Flores Zavala debemos entender como un solo concepto las palabras "proporcional y equitativa", dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith muy en boga en esa época.<sup>40</sup>

Margáin considera que la tesis que sostiene Flores Zavala es la correcta, o sea que el constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto, no como dos, las palabras "proporcional y equitativa."<sup>41</sup>

El estudio de la proporcionalidad y equidad de los tributos se presentó por primera vez en México a fines del siglo pasado y correspondió a Vallarta emitir una sentencia, en la que analiza lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. En aquel tiempo la SCJN a través de Vallarta, sostuvo que no debía entenderse que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la ley.

En esta ocasión la Corte considero como un solo concepto y no como dos palabras a la proporcionalidad y equidad.

Paradójicamente es la Corte la que contribuyó a crear mayor confusión al sostener que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que al hablar en plural da la impresión de que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro.

La SCJN no había hasta antes de 1985 establecido un criterio firme, sin embargo en diversas ejecutorias de amparo había resuelto que un impuesto "... era equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria. El gravamen proporcional, supuesto que cobra según la capacidad económica de los causantes."<sup>42</sup>

En 1985 la SCJN fija la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

<sup>39</sup> Reig, Enrique, *Sistemática...*, p. 428. Cit por B. Villegas, p. 514.

<sup>40</sup> Flores Zavala, p. 216.

<sup>41</sup> Margáin Manautou, p. 109.

<sup>42</sup> Informe de La Suprema Corte correspondiente al año de 1962, Pág. 108. Cit por Flores Zavala, p. 187.

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- 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 de 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 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 d 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 solo en cantidad sino en lo tocante 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 misma situación de igualdad frente ala norma jurídica que lo establece y regula."<sup>43</sup>

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo se proporcional, significa que comprende por igual, de la misma manera, a todos aquéllos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

<sup>43</sup> Informe rendido a la SCJN, primera parte, Pleno 1985, Pág. 402. Visible en la obra editada por la Suprema Corte de Justicia intitulada Tribunal Pleno, precedentes que no han integrado jurisprudencia, 1969-1985, Segunda Parte, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986, p. 763.

Por último, tenemos que la SCJN siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma.<sup>44</sup>

Además el alto Tribunal ha sentado jurisprudencia en el sentido de que "la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aún cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución."<sup>45</sup>

Rodríguez Lobato identifica dos grupos con referencia a este principio: "la corte y algunos autores como José Rivera Pérez Campos y Emilio Margáin han sostenido que proporcionalidad y equidad son dos conceptos diferentes, mientras De la Garza, Servando J. Garza y Flores Zavala entre otros autores, con los que él comulga, lo consideran como un solo concepto toda vez que este principio no es sino una mala expresión del principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva."<sup>46</sup>

Gregorio Sánchez León indica que: "La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual y, además la fracción IV del artículo 31 constitucional liga los adjetivos mediante una conjunción copulativa."<sup>47</sup>

Respecto a la forma de probar falta de proporcionalidad y equidad consistente en que el impuesto sea exorbitante o ruinoso la SCJN ha sostenido tesis contradictorias. En algunos casos, ha sostenido que esas características o vicios deben buscarse en

<sup>44</sup> Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, Pág. 812. Cit por Flores Zavala, p. 221.

<sup>45</sup> T. XVII. Maldonado, Aurelio. Apéndice al tomo LXXVI, Pág. 813. Cit. por Flores Zavala, p. 222. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, Pág. 42.

<sup>46</sup> Rodríguez Lobato, p. 43.

<sup>47</sup> Sánchez León, p. 250.

función de la generalidad de los contribuyentes y en otros casos se ha sostenido que deben tomarse en cuenta las condiciones particulares del contribuyente afectado. Veamos algunos ejemplos:

"Las afirmaciones de un quejoso de que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inequitativo no puede conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente sino que depende de circunstancias generales pues la naturaleza de la ley, su inequidad o desproporcionalidad, sólo puede derivarse del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta."<sup>48</sup>

"La situación de que un impuesto es tan gravoso que trae consigo la ruina de quienes lo pagan o que afecta la fuente de sus ingresos, no puede probarse con la demostración de la situación económica del quejoso y de la afectación que sobre la misma podría producir el impuesto, ya que tales elementos sólo se refieren a él y por ser la ley, de carácter general, las pruebas idóneas deben favorecer a la finalidad de los destinatarios de la norma."<sup>49</sup>

En cambio, en otra resolución sostuvo que la desproporcionalidad y la falta de equidad deben probarse.

"Que si la demanda de amparo en su integridad y del recurso de revisión interpuesto por el quejoso no se desprende que el mismo probara fehacientemente que el impuesto que reclama fuera desproporcionado e inequitativo y por ello ruinoso para él, no basta el simple dicho del quejoso en tal sentido, sino que debe probarlo y al no hacerlo, procede confirmar la sentencia resulta que niega el amparo."<sup>50</sup>

La determinación de si una ley viola los principios de proporcionalidad y equidad no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, esto es, sólo puede derivarse del sistema general del que proviene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.<sup>51</sup>

Otras ejecutorias que resultan relevantes para nuestro estudio son las siguientes:

<sup>48</sup> Informe Presidente SCJN 1985, 1ª. Parte, p. 400. Cit. por De la Garza, p. 279.

<sup>49</sup> Informe Presidente SCJN 1985, 1ª. Parte, p. 302. Cit. por De la Garza, p. 279.

<sup>50</sup> Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Vol. 52, 1ª. Parte, p. 44, 1973; La Interpretación Constitucional, p. 110. Cit. por De la Garza, p. 279.

<sup>51</sup> La Interpretación Constitucional, p. 28. Cit. por De la Garza, p. 280.

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que, si se demanda ante el poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatorio la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del poder Legislativo."<sup>52</sup>

"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBEN DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la SCJN al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo."<sup>53</sup>

<sup>52</sup> Sexta época, primera parte: Vol. XLI, p.198, AR 190/57 Fomento Inmobiliario, S.A., mayoría 15 votos; Vol. XLI, p.198, AR 44/58, H. E. Bourchier Sucesores, S.A., mayoría de 14 votos; Vol. XLVI, p.253, AR 3923/58, La Istmeña S.A., Compañía de Bienes Inmuebles, mayoría de 15 votos; Vol. XLVII, p.38, AR 2742/57, Inmuebles Continental S.A., mayoría de 14 votos; Vol. LVI, p.128, AR 1909/58, El Refugio, S.A., mayoría 15 votos. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, primera parte. Tribunal Pleno. México, 1985, pp. 96 y 97.

<sup>53</sup> AR 1564/88, Telas Especiales de México, S.A. de C.V., 6 sep. 1989, mayoría 17 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretaria: María Estela Ferrer MacGregor Poisot. AR 1717/88 Constructora Maple, S.A. de C.V., 5 sep. 1989, mayoría 17 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretaria: María Estela Ferrer MacGregor Poisot. AR 2286/88, Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V., 5 sep. 1987, mayoría 17 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretaria: María Estela Ferrer MacGregor Poisot. AR 2384/88 Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, 5 sep. 1989, mayoría 17 votos; Ponente: Mariano Azuela

"IMPUESTOS, DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD DE LOS. DEPENDE DE SITUACIONES GENERALES. Las afirmaciones de un quejoso de que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos, el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inequitativo un puede conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, pues por la naturaleza de la ley, su inequidad o desproporcionalidad sólo puede derivarse del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta."<sup>54</sup>

"PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE 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 establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos."<sup>55</sup>

### C) Principio de Generalidad.

Consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa en sentido material, pues le faltará algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

<sup>54</sup> AR 665/84, Eloisa Neria Balderas y otros, 11 ago. 1988, unanimidad 17 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés. Precedentes: AR 8953/83, María Cristina Quintero Valladares, 12 feb. 1985, unanimidad 16 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés. AR 6456/83, Luis Fernando Zúñiga Soberanes, 12 mar. 1985, unanimidad 15 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Informe 1988, SCJN, primera parte, Pleno, México 1988. Pp. 833 y 834.

<sup>55</sup> AR 8953/83, María Cristina Quintero Valladares, 12 feb. 1985, unanimidad 16 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés. AR 6456/84, Luis Fernando Zúñiga Soberanes, 12 mar. 1985, unanimidad 15 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo. AR 665/84, Eloisa Neria Balderas y otros, 11 ago. 1988, unanimidad 17 votos; Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez; Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés. AR 1798/88, Alcón Laboratorios S.A. de C.V., 25 may. 1989, mayoría 16 votos; Ponente: Fausto Moreno Flores; Secretario: José Antonio García Guillén. AR 143/89, Panificadora Churubusco S.A. de C.V., 25 may. 1989, mayoría 16 votos; Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez; Secretaria: Guadalupe Rivera González. Informe 1989, SCJN, primera parte, Pleno, México 1989. Pp. 570-572.

#### D) Principio de Igualdad.

Significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

#### E) Principio de la Garantía de Audiencia.

El artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo, dice: "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."

De los términos y de la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, podemos derivar las siguientes reglas:

- ♣ Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.
- ♣ Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocerse en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor.

Fraga menciona los requisitos que el licenciado Narciso Bassols señala en la introducción a la Nueva Ley Agraria para que el procedimiento administrativo se ajuste a los términos del artículo 14 constitucional. Estos requisitos son los siguientes: 1°. Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se le de oportunidad de presentar sus defensas; 2°. Que se organice un sistema de comprobación, en tal forma, que quien obtenga una cosa la demuestre, y quien sostenga a contraria, pueda también comprobar su veracidad; 3°. Que cuando se agote la tramitación se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; 4°. Por último, que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre la cuestión debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.<sup>56</sup>

Nuestro más alto Tribunal ha sostenido que constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados, es decir, que se les de la oportunidad para hacerlo.

<sup>56</sup> Fraga, p. 234.

Incluso la Corte ha sido lo lejós al sostener también que para que la Garantía de Audiencia tenga verdadera eficacia debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que esta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y, por lo tanto, será anticonstitucional toda ley que no consagre la garantía de audiencia a favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecte sus derechos.<sup>57</sup>

Observemos los siguientes criterios jurisprudenciales:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."<sup>58</sup>

"GARANTIA DE AUDIENCIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL. Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado según el artículo 14 Constitucional a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte

<sup>57</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, México, Ed. Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores de la SHCP, 1997, p. 89.

<sup>58</sup> Séptima época, primera parte: AR 5032/69, Fábrica de Aceite "La Rosa", S.A., Unanimidad 17 votos, Vol. 53, p.37. AR 250/58 Guadalupe Landa Escandón y coagraviados, unanimidad 15 votos, Vol. 55, p.39. AR 6714/57, María Teresa Chávez Campomanes y Coagraviados, unanimidad 18 votos, Vol. 55, p.39. AR 6194/57, Ana Shapira de Zundeleovich, unanimidad 17 votos, Vol. 66, p.37. AR 1229/59, José Martínez Maure, unanimidad 15 votos, Vol. 66, p.49. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, tesis de ejecutorias 1917-1975, primera parte, Pleno, México, 1985, p. 62 y 63.





públicos es una condición de validez constitucional de los tributos. En cuanto a lo que debe entenderse por gastos públicos, en capítulos posteriores haremos su análisis y definición.

La SCJN ha dicho al respecto:

"IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos."<sup>60</sup>

Ya hemos citado los principios de mayor trascendencia, sin embargo diversos autores agregan otros más, que a continuación abordaré.<sup>61</sup>

#### **G) Principio de Libertad de Trabajo o Profesión en Materia Fiscal.**

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 5 de la CPEUM, de la siguiente manera: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial."

Los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos, pero es la propia Constitución, como lo hemos visto, la que impone la obligación de pagar impuestos, de manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos generales que la Constitución ha señalado, no significa violación alguna a este precepto; pero si se establece un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

<sup>60</sup> T. LXV, Arrigunaga Peón, Manuel de, p.2723. T. LXIX, Cabezut, Alberto M. Y Coagraviados, p.3985. T. LXXIII, Bolaños García, Fulgencio, p.813. T. LXXV, Mora, Manuel F., p.3603. (Apéndice al SJF 1917-1954, tesis 541, p. 1000).

<sup>61</sup> Sánchez León, p. 303 y ss.; Carrasco Iriarte, p. 85-886, y otros autores.

En tal virtud, con motivo del establecimiento o cobro de un impuesto no puede impedirse a nadie que realice su trabajo o profesión, bien porque el impuesto sea excesivo u oneroso que no permita pagarlo con el desempeño del trabajo o profesión, o bien, porque la ley o la autoridad fiscal exijan tantos requisitos para el desempeño de una actividad que hagan muy molesto o casi imposible el ejercicio del trabajo, porque se dedicaría mucho tiempo y gastos para poder cumplir con los requisitos fiscales.

#### H) Principio de Respeto al Derecho de Petición.

El artículo 8° de la CPEUM establece el Derecho de Petición: "Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

Este precepto constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo, pero el Poder Judicial Federal ha sostenido que 4 meses es un plazo razonable para que la autoridad dicte el proveído que debe recaer a las instancias que se le formulen, por lo que después de ese plazo, puede considerarse violado el precepto constitucional.

El legislador fiscal debe respetar el derecho de petición, reglamentándolo debidamente en la ley, sin contradecir el mandamiento constitucional. El artículo 34 del CFF, indebidamente limita el derecho de petición cuando dice: "Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello."

Por lo que respecta al artículo 37 del CFF debe decirse que con relación al término en que debe ser atendida la petición que es de tres meses, la misma es indebida e inconstitucional toda vez que el artículo 8° de nuestra Carta Magna no establece un plazo sino que debe hacerse conocer en "breve término" al peticionario, ni tampoco autoriza el silencio de las autoridades sino más bien "deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad."<sup>62</sup>

<sup>62</sup> El Art. 8° constitucional párrafo segundo establece: "A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario".

### **I) Principio de Libertad de Asociación.**

Este principio se consagra en el artículo 9° de la CPEUM que establece: "No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito..."

La garantía trascrita, permite que los causantes a fin de realizar una actividad gravada fiscalmente, se constituyen en cualquiera de los tipos de sociedades o asociaciones permitidas por nuestra legislación Federal o Local (por ejemplo sociedades anónimas, sociedades cooperativas, asociaciones civiles, etc.), de tal suerte que las autoridades tributarias, no pueden resolver que no se realice determinada actividad gravada por medio de una sociedad o asociación, o bien, el fisco no puede modificar a su criterio requisitos para la formación u operación legal de sociedades, porque ello podría obstaculizar la creación o formación de una sociedad a la luz del Derecho Mercantil, Civil, Agrario o Administrativo, lo que implicaría que las resoluciones fiscales contravinieran las disposiciones jurídicas de derecho común. Por lo que respecta al Poder Legislativo, al expedir las leyes fiscales no puede modificar los requisitos para la constitución o funcionamiento legal de sociedades, sin modificar previa o simultáneamente las disposiciones de derecho común que regulan los requisitos jurídicos para constituir u operar las sociedades.

### **J) Principio de No Aplicación de Leyes Fiscales Privativas.**

La garantía o principio de igualdad consistente en que los causantes sólo pueden ser juzgados por leyes fiscales generales, abstractas, impersonales y permanentes, y por lo mismo no privativas, se encuentra consagrada en el artículo 13 Constitucional que dice: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas..."

Una ley en sentido formal y material, es decir, como acto jurídico, expedida por el Poder Legislativo, debe tener como características constantes la generalidad, abstracción, impersonalidad (indeterminación individual o particular), y permanencia, lo que quiere decir que sus disposiciones subsisten a constantes aplicaciones en los supuestos previstos y determinados con anterioridad en sus disposiciones, debiendo aplicarse sin contraerse a una persona física o moral particularmente considerada o a un número determinado de individuos, sin a todos los casos o situaciones idénticos o los que previene el supuesto legal, mientras la ley no sea abrogada.

Pueden considerarse privativas las leyes que no reúnan las características señaladas, bien sea Civiles, Mercantiles, Administrativas o Fiscales.

Así en materia Fiscal las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se

debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

Puede presentarse el caso de que se establezca un impuesto sobre un producto elaborado exclusivamente por determinada persona o por determinado grupo de personas; también es posible que se establezca un gravamen sobre las súper-rentas o exceso de capitales, que sólo puedan percibir ciertas empresas. ¿En estos casos la ley tributaria será una ley privativa? Vallarta, en sus votos, expresa que no pueden tenerse como privativas aquellas leyes que se refieren sólo a determinada clase de personas, en razón de las circunstancias especiales en que se encuentran, y por esto nadie califica de privativas a las leyes sobre los menores, los incapacitados, los comerciantes, etc.

La corte ha mantenido tal criterio, y manifiesta que si la obligación se establece por igual para todos los que se sitúan en el mismo supuesto legal, no puede considerarse que la ley es privativa.

#### **K) Principio de No ser Juzgado por Tribunales o Autoridades Fiscales Especiales.**

La garantía de igualdad que opera también en materia fiscal, consistente en no ser juzgado por tribunales especiales, está prevista en el artículo 13 Constitucional en los siguientes términos: "Nadie puede ser juzgado... por tribunales especiales..."

La garantía de igualdad que nos ocupa, prohíbe el establecimiento de tribunales judiciales y administrativos especiales, comprendiendo dentro de éstos últimos a los fiscales, pero la prohibición incluye también a autoridades especiales en general, incluyendo obviamente a las autoridades administrativo-fiscales especiales con funciones materialmente jurisdiccionales que tengan facultades de juzgar a determinadas personas o cosas en la materia tributaria.

Cuando se contraviene el mandato constitucional contenido en el artículo 13, los tribunales especiales son creados tanto por el poder legislativo como por el administrativo a través de actos sui generis contenidos en leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, resoluciones o decisiones administrativas.

Los tribunales especiales son contrarios a los tribunales ordinarios o generales, y el acto que los crea, les señala como atribuciones, finalidades u objetivos específicos, el conocer en un tiempo determinado, de cierto número de negocios singulares, de uno o varios casos concretos determinados, de tal suerte, que los tribunales especiales dejan de tener capacidad de conocimiento de los asuntos concretos para los que fueron creados, cuando concluyen en

número de éstos, con lo cual termina su competencia o capacidad de funcionamiento.

**L) Principio de No dar Efecto Retroactivo a Ninguna Ley Fiscal en Perjuicio de Persona Alguna.**

Este principio de seguridad jurídica se encuentra consagrado en el primer párrafo del artículo 14 Constitucional que dice: "A ninguna ley se dara efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna." Esta disposición constitucional prohíbe que una ley fiscal tenga efectos sobre el pasado para modificar o extinguir situaciones jurídicas creadas o establecidas bajo el imperio de una ley anterior y que afecta derechos adquiridos que están dentro del patrimonio o dominio de los particulares, a quienes no se les puede privar de esos derechos con base en la nueva ley que pretenda efectos retroactivos.

La prohibición de la retroactividad de la ley fiscal, no está dirigida al Poder Legislativo y si para el Poder Ejecutivo para que no las aplique o ejecute ni expida reglamentos con esa característica.

Al respecto a SCJN ha dicho:

"No impone, como el de la Constitución de 1857, una limitación al legislador, prohibiéndole expedir leyes retroactivas, sino que lo deja en libertad para expedir leyes de esta naturaleza cuando lo estime conveniente."<sup>63</sup>

Y en otra ejecutoria establece:

"La recta interpretación del artículo 14 Constitucional, hace ver que tal precepto no reza con el legislador, se dirige a los jueces, a los tribunales y en general, a las autoridades encargadas de la aplicación de las leyes o de su ejecución"<sup>64</sup>

En doctrina existen diferentes teorías que se han elaborado con el objeto de explicar ampliamente en qué consiste una ley con efectos retroactivos.

Tal es el caso de la teoría clásica de los derechos adquiridos que aparece en el derecho privado.

Flores Zavala acertadamente establece que la teoría de los derechos adquiridos no es aplicable en materia tributaria porque se formuló con vista principalmente a las relaciones de derecho privado y por lo mismo influida por el principio de la autonomía de la voluntad y de su supremacía sobre la ley, que sirve de base en esta

<sup>63</sup> Tomo I, Págs. 857, 873 y 888. prontuario, tomo XII, Pág. 224. Cit. por Flores Zavala, p. 160.

<sup>64</sup> Tomo IX, Pág. 432, tomo X, Págs. 886, 1189, 1190 y 1198, tomo XXIX, Pág. 1536. jurisprudencia. Prontuario, tomo XII, Pág. 224. Cit. por Flores Zavala, p. 160.

rama del derecho a los preceptos relativos a los efectos de los contratos.<sup>65</sup>

En conclusión "Este principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Sólo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional que hemos mencionado, podría caber la aplicación retroactiva de la ley si con ello se beneficia al particular."<sup>66</sup>

A continuación cito las ejecutorias más trascendentes que al respecto ha dictado la SCJN:

"RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY FISCAL. Cuando la ley fiscal prevé una situación que al actualizarse produce ingresos, y esos ingresos son gravados, la ley aplicable al caso es la vigente en la fecha en que se actualizó la situación prevista, y de abstracta se transformó en concreta. Y si con posterioridad la ley es reformada, el nuevo texto no resulta en principio aplicable a los ingresos derivados de aquella situación, ni al impuesto correspondiente, aunque la percepción de esos ingresos se realice durante la vigencia del nuevo texto más gravoso, pues el causante ya había adquirido el derecho a pagar conforme al texto anterior. Y si se pretende aplicar a aquél causante el nuevo texto, se está violando en su perjuicio la garantía de no-retroactividad en la aplicación de la ley, cuando ello es perjudicial al afectado, que consagra el artículo 14 constitucional."<sup>67</sup>

"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia, sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al Art. 14 constitucional que consagra la no-retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otro que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la

<sup>65</sup> Cfr. Flores Zavala, p. 50 y siguientes.

<sup>66</sup> Rodríguez Lobato, p. 189.

<sup>67</sup> Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Época 7ª. Vol. 31, Parte Sexta, p. 59. Precedentes: Amparo en Revisión Ra-1395/69 (7538/64). Cia. De Fuerza del Sureste de México, S.A., hoy Cia. de Luz y Fuerza del Centro S.A., 5 de jul. 1971, unanimidad de votos; Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos lógicos y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco la consecuencias de que estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique, necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias a no producidas facta pendencia cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.<sup>68</sup>

La Sala Superior del TFF al resolver el Recurso de Revisión 2041/82, expresó que las leyes pueden ser retroactivas cuando benefician a las personas. La tesis respectiva señala que:

"LEYES. PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS. De acuerdo con el artículo 14 Constitucional "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Por tanto, cuando la aplicación retroactiva de la ley beneficia a las personas, no se contraría el texto constitucional, que establece la prohibición como una garantía individual en defensa de los particulares contra actos del poder público, lo cual implica por una parte, que no se trata de un principio absoluto por el que nunca y bajo ninguna circunstancia pueden existir excepciones, y por otra parte, implica que las autoridades no pueden invocar el artículo 14 Constitucional, colocándose en la situación de persona perjudicada con la disposición retroactiva o con la aplicación retroactiva de una ley."<sup>69</sup>

#### M) Principio de Juicio Previo a Cualquier Privación Fiscal de Propiedades, Posesiones o Derechos.

Esta garantía de juicio previo a la privación se encuentra establecida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que dice: "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

<sup>68</sup> AR 3295/71. Richardson Marrel, S. A. de C. V. 24 feb. 1972. 5 votos, Vol. 38, tercera parte. P. 53. Cit. por Carrasco Iriarte, p. 561.

<sup>69</sup> Revisión 2041/82, resuelto en sesión de 8 abr. 1983, unanimidad 7 votos; Ponente: Francisco Rueda M. Del Campo. Revista 40, segunda época, año V. Ab. 1983, p. 709. Cit. por Carrasco Iriarte, p. 562.



formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

La observancia de las formalidades esenciales del procedimiento deben cumplirse tanto en los juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal, como en cualquier procedimiento administrativo fiscal no jurisdiccional.

Se puede hacer efectiva esta garantía a través del recurso de oposición al procedimiento ejecutivo o del juicio de nulidad ante el TFF, según sea el caso.

**N) Principio de Competencia de las Autoridades Fiscales para Dictar Actos y Resoluciones que Afectan la Esfera Jurídica de los Causantes.**

La debida competencia de las autoridades está consagrada como garantía individual en el artículo 16 Constitucional, y consiste en el conjunto de atribuciones o facultades con que la propia Constitución, las leyes y reglamentos invisten o confieren a una autoridad o funcionario a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos.

De tal suerte que cuando una autoridad fiscal es incompetente para dictar una resolución o tramitar un procedimiento, viola la garantía de competencia en perjuicio del causante, en cual puede impugnar el acto, resolución o procedimiento por medio del juicio de nulidad ante el TFF.

**O) Principio de Fundamentación y Motivación de los Actos y Resoluciones Fiscales.**

El artículo 16 de la CPEUM establece: "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."

De acuerdo con dicha disposición, las autoridades fiscales deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitirlas, además deben estar debidamente razonadas para lo cual expondrán los motivos en que la basan.

Se vulnera este principio cuando se omiten o no se observan las formalidades que legalmente deben revestir las resoluciones o procedimientos fiscales de conformidad con lo dispuesto por el CFF, en cuyo caso los causantes pueden acudir al juicio de nulidad.

En este orden de ideas, tienen exacta aplicación las Jurisprudencias 902 y 1173, visibles a fojas 1481 y 1889 de la segunda parte del Apéndice al SJF, 1917-1988, que a la letra dicen:<sup>70</sup>

<sup>70</sup> Cit por Carrasco Iriarte, p. 571 y 572.

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el Art. 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado 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."

"MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE. La motivación exigida por el artículo 16 Constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emita llega a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formula la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal."

#### **P) Principio de Inspección o Auditoria Fiscal.**

El párrafo segundo del artículo 16 Constitucional, establece uno de los principios de los impuestos más importantes y de mayor trascendencia tanto para el fisco como para los contribuyentes, como es el de inspección o auditoria fiscal cuando establece: "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."

El CFF establece los lineamientos que deberán seguirse para la práctica de las visitas domiciliarias, tema del cual no me ocuparé por sobrepasar los términos del presente trabajo de investigación.

Y con relación a los cateos, continua el precepto legal en cita: "En toda orden de cateo, que solo 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."

**Q) Principio de Prisión por Delitos Fiscales; de No Hacerse Justicia el Fisco por sí Mismo y de Prohibición de Costas Judiciales.**

No puede aplicarse en materia fiscal la garantía contenida en el artículo 17 Constitucional, que dice: "Nadie puede ser aprisionado por deudas puramente de carácter civil...", porque claramente señala el precepto la naturaleza de las deudas, por lo que no quedan comprendidas las deudas fiscales, lo que no implica que en materia fiscal no tenga plena validez el principio nulla poena, nullum delictum sine lege.

Por otra parte el simple adeudo fiscal no trae por consecuencia la prisión, sino solamente la conducta delictuosa en materia tributaria, en virtud de que las normas penales fiscales protegen el patrimonio del fisco y los bienes y valores a que el Derecho Fiscal se consagra.

Por lo que respecta a que "Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma ni ejercer violencia para reclamar su derecho..." esta garantía si opera íntegramente en materia fiscal.

Por último, la gratuidad del servicio de justicia y la prohibición de las costas judiciales, que se consagra en el mismo artículo 17 Constitucional de la siguiente manera: "Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales", esta garantía también se observa en materia fiscal.

**R) Principio de Prohibición de Contribuciones en las Cárceles.**

El artículo 19 Constitucional en su tercer párrafo, en lo conducente dispone: "... toda gabela o contribución en las cárceles, son abusos, que serán corregidos por las leyes y reprimidos por las autoridades."

Porque gabela deriva del árabe "cabela", que significa tributo, impuesto o contribución, el precepto transcrito es reiterativo al mencionar contribución, bastaba pues con anotar esta última palabra.

La prohibición de contribuciones en las cárceles, comprende el trabajo que realicen los internos, con motivo de su readaptación social, aún cuando si esté gravado para las personas que le ejecuten libremente como una ocupación habitual fuera de prisión.

**S) Principio de Imposición de Penas sólo por la Autoridad Judicial y de Multas Fiscales por la Autoridad**

## Administrativa no Mayores del Importe de una Semana de Sueldo.

"Aquí se hace alusión a la ausencia de mandato constitucional expreso en relación con el poder sancionador de la administración pública, para imponer multas a los contribuyentes cuando éstos han infringido las leyes fiscales, debido a que existen opiniones, unas a favor de esta postura a las que me adhiero, y otras en contra."<sup>71</sup>

La garantía establecida en el artículo 21 Constitucional, consistente en que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial y de que compete la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a las leyes y reglamentos tiene plena aplicación en nuestra materia tal y como se corrobora de las disposiciones que al respecto se encuentran en el CFF. No sobra decir que si el infractor fuese obrero, no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su sueldo en una semana.

En cuanto a la imposición de estas multas administrativas se han sostenido los siguientes criterios:

"MULTA. No es necesario juicio alguno para que las autoridades administrativas puedan imponer la multa a que están autorizadas por el artículo 21 Constitucional. El arresto que pueden imponer las autoridades administrativas, de acuerdo con el artículo citado, tiene de los límites que el mismo artículo fija; no así la multa que, aun cuando hubiere de sustituirse por arresto, puede llegar a cualquier cantidad, con tal que no se mayor que el sueldo que en una semana devengue el penado, si fuere jornalero u obrero, o con tal también de que no se considere excesiva, por prohibirlo el artículo 22 de la Constitución."<sup>72</sup>

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que la Constitución las faculta para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, también lo es que la imposición de tales castigos, debe ser, no al arbitrio de quien los impone, sino con estricta sujeción a lo que dispongan los mismos reglamentos u otra ley, en lo que no se oponga el artículo 21 Constitucional."<sup>73</sup>

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. El artículo 21 las faculta para castigar con multa o arresto hasta por quince día, pero es inconstitucional que desde luego impongan el arresto, sin dejar

<sup>71</sup> Carrasco Iriarte, p. 86.

<sup>72</sup> AR, Arrieta Arturo, 10 oct. 1922, mayoría cinco votos, t. XI, p.915. Cit. por Carrasco Iriarte, p.86.

<sup>73</sup> T. XV, Garza Gutiérrez José, p.16; Clark Antonio Salvador R. P.621. T. XVI, González Jesús, p.364. T. XXI, Rogelio Gómez y hno., p.186; Vázquez Adolfo, p.367. (Apéndice al t. L. Tesis 380, p.479). Cit. por Carrasco Iriarte, p. 87.

al agraviado el derecho de optar, entre la pena corporal o la pecuniaria."<sup>74</sup>

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Si bien conforme al artículo 21 constitucional, tienen facultades para castigar las faltas, también lo es que deben fundar debidamente sus determinaciones, citando la disposición municipal, gubernativa o de policía, cuya infracción se atribuya al interesado, y si no cumplen con tales requisitos, violan las garantías consignadas en el artículo 16 de la Constitución."<sup>75</sup>

**T) Principio de Prohibición de Multas Fiscales Excesivas y la Institución de la Facultad Económica-Coactiva.**

El artículo 22 Constitucional, en su primer párrafo, prohíbe también en materia fiscal la multa excesiva. Para Ignacio Burgoa Orihuela la multa excesiva consiste en "la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado."<sup>76</sup>

En el segundo párrafo del artículo en cita encontramos la base constitucional del procedimiento administrativo de ejecución o facultad económica coactiva, porque el mismo establece que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad fiscal para el pago de impuestos o multas; lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

**U) Principio de No Exención de Impuestos.**

La CPEUM en su artículo 26 prohíbe la exención de impuestos en los siguientes términos: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos;..." La anterior prohibición protege la libre concurrencia económica, evitando que determinadas o específicas personas físicas o morales, se coloquen en una posición ventajosa o privilegiada, al liberarlas de la obligación de pagar impuestos frente a otras que están en el mismo supuesto de la ley fiscal y las que sí deberán pagar.

<sup>74</sup> T. XXVI, Ortiz Marcelino, p.1992. T. XXX, Alba Valenzuela Ezequiel, p.222. T. XXXIII, Carrillo Luis G., p.1130. T. XXXVI, Cruz Juan de la, y coag. P.1846. Apéndice al t. L. Tesis 381, p.479. Cit. por Carrasco Iriarte, p. 86.

<sup>75</sup> T. XXI, Rogelio Gómez y Hno., p.186. T. XXX, Alba Valenzuela Ezequiel, p.222. T. XXXVII, Tiburcio Felipe, p.16. T. XLII, Gómez Federico, p.3575. T. XLIV, Suárez Petra, p.2807. Apéndice al t. L. Tesis 382, p.180. Cit. por Carrasco Iriarte, p. 86.

<sup>76</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1994 (9ª ed), p.645.

Lo que la Constitución no prohíbe es que las exenciones generales otorgadas en la ley permitan colocarse en el supuesto jurídico a cualquier persona sin distinciones, bastando que satisfagan los requisitos legales para que todo individuo que pretenda la exención pueda gozar de la misma.

Hasta aquí podemos decir que dado los fines cambiantes a los cuales los impuestos han pretendido servir, se comprenden los cambios consecuentes registrados en los principios de la tributación, como también que la diversidad de fines que a la imposición reservan las distintas ideologías produzca un inevitable enfrentamiento sobre la validez y aceptación de determinados principios impositivos.

Los postulados de la política impositiva son expresión de las respectivas concepciones del mundo; ellos han experimentado importantes modificaciones a lo largo del tiempo. Los postulados han influido en la conformación del sistema tributario, y reflejan, a su vez, la situación económica, política y social.

Queda claro, entonces, que no es posible formular principios a los cuales ajustar el accionar tributario, sino se admite como premisa su servicio a ciertas metas. Una vez aceptada tal premisa, la misión de los principios consistirá en partir del terreno valorativo de los fines y terminar en el campo positivo de un determinado sistema tributario.

## CAPÍTULO TERCERO: LA DOBLE IMPOSICION FISCAL

"Al considerar al impuesto como un modo de procurar ingresos al Tesoro por medio de una equitativa distribución de las cargas, se advierte que su función misma lo obliga a intervenir en las estructuras de las rentas y las fortunas. Afecta a la circulación de los bienes y actúa sobre la formación de los precios. Pero más allá de esa acción que se ejerce (o puede ejercerse) al margen de toda política reformista deliberada y que se inscribe en la línea normal de la teoría de la neutralidad del impuesto, el legislador trata de utilizar cada vez más la fiscalidad para realizar reformas económicas, sociales y financiera. La política fiscal tiene frecuentemente por objeto proteger ciertas formas de empresas y hasta estimular ciertas producciones, operar una redistribución de los ingresos o estimular la natalidad; y se podrían multiplicar los ejemplos en que el intervencionismo fiscal tiene por función remodelar las estructuras económicas."<sup>1</sup>

Se ve claro que hay una verdadera interdependencia entre el sistema fiscal y las estructuras económicas y sociales de una nación. No se debe separar el impuesto del contexto económico y social que se le pide que modifique.

Como consecuencia de la concurrencia entre Nación y Estados en materia de impuestos surgió la superposición entre impuestos nacionales y estatales, o por lo menos la posibilidad de superposición.

En los países Federales pueden surgir conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los Estados o provincias, o entre éstos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición fiscal puede aumentar peligrosamente la presión fiscal.

Ello motivó que surgiera un régimen de coordinación mediante las llamadas leyes-convenio.

Sin embargo, y siguiendo a Héctor B. Villegas, este tipo de doble imposición no es inconstitucional, y sostiene junto con García Belsunce que ha prevalecido en Argentina la tesis de que la superposición de gravámenes nacionales y provinciales no importa por su inconstitucionalidad. Opina que resultan de ella serios inconvenientes económicos que afectan el costo y evolución de los

1. ...

<sup>1</sup> Reboud, Louis, Los Sistemas Fiscales y el Mercado Común, NI, Ed. INTAL-BID, ND, Instituto para la Integración de América Latina (ENTAL), BID, Parte Tercera, p. 303.

procesos comerciales, pero el hecho de la sola concurrencia de los gravámenes no viola ninguna norma constitucional.<sup>2</sup>

La doble imposición puede si ser inconstitucional cuando por su conducto se viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen.

Antes de continuar con este tema debemos abordar dos cuestiones que resultan de suma importancia para nuestro estudio, y me refiero al poder tributario y a la competencia tributaria. Veamos.

### 1) LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Como referíamos en el capítulo primero de esta tesis, el Estado requiere de una serie de medios para satisfacer las necesidades de carácter público en vías a la realización de sus fines, por lo que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos. Esta realidad se debe regular a través del derecho para dejar claramente establecida nuestra obligación y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento aún coactivamente.

De esta forma la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

"Esta fuerza del Estado ha sido denominada de muy diversas maneras: Aristóteles hablaba de 'autarquía', que, como afirma Jellinek, era sinónimo de 'autosuficiencia', es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse así mismos y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña. En Roma se utilizaban las expresiones 'maiestas', 'potestas' o 'imperium' que significaban la fuerza de dominación y mando del pueblo romano".<sup>3</sup>

En nuestra materia a tal poder lo denominamos Poder Tributario, la cual es ejercida por los órganos a quienes la Constitución les atribuye expresamente tal facultad. Así la potestad tributaria se expresa en nuestra Norma Suprema como la facultad para imponer contribuciones, la cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y que se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de relación jurídica tributaria.

<sup>2</sup> B. Villegas, p. 214.

<sup>3</sup> Burgoa Orihuela, p. 271.

ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA



Sáinz de Bujanda dice al respecto: "el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para cobrar tributos."<sup>4</sup>

Es la Constitución la que regula el poder del Estado y establece sus órganos, precisando las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de sus fines, de donde se desprende que la potestad de cada órgano está sometido al orden jurídico preestablecido.

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez, dice: "Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye; posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento", y continúa "por lo tanto, cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del estado."<sup>5</sup>

En nuestro siguiente punto abordaremos lo concerniente a la competencia tributaria.

Rodríguez Lobato conceptúa la potestad tributaria de la siguiente manera: "El poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa par su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirige las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la

<sup>4</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Tomo I, vol. 3, lecciones 36 a 60. Cit. por De la Garza. P. 207.

<sup>5</sup> Delgadillo Gutiérrez, p. 46.

legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo."<sup>6</sup>

De la Garza sostiene que "Es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."<sup>7</sup>

Debemos resaltar que el poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquéllas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

Por el contrario, el momento en el que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquél en el que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, hará que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En los Estados modernos que rigen su vida por sus constituciones, y conforme al sistema de la división de poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente a Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, el Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

En cambio corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que general la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

<sup>6</sup> Rodríguez Lobato, p. 6.

<sup>7</sup> De la Garza, p. 207.

Observemos entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

Ahora bien, el poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana, ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.

El poder tributario es delegado cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional y se ha producido en algunos casos aislados en que la Federación, titular del poder tributario exclusivo, la ha transmitido en parte a las Entidades Federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales de poder tributario originario por estarlo reservado a la Federación.

A su vez, debe distinguirse la competencia tributaria, que consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia tributaria, como lo veremos enseguida, es el acreedor de la prestación tributaria. Por último, puede suceder que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad.

## **2) LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.**

Cuando hablamos del ejercicio de la competencia tributaria no implica que estemos desconociendo el poder del Estado, sino por el contrario, dejamos preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídica tributaria como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

En términos generales, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios. La Opinión general, incluso sostenida por la SCJN, es que el fundamento constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el artículo 124 de la Ley Fundamental Mexicana, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la

Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Dino Jarach considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.<sup>8</sup>

Por su parte Giuliani Fonrouge dice: "El poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria."<sup>9</sup>

De lo anterior podemos concluir que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

En los Estados unitarios, de organización centralista, la distribución de competencias en esta materia no plantea problema alguno toda vez que nos encontramos ante un solo órgano que absorbe toda la potestad, la cual ejerce conforme a su estructura.

El problema del ejercicio de la potestad tributaria se presenta en los Estados Federales como el nuestro, en donde se encuentra distribuida entre la Federación y los Estados.

Para determinar la competencia en materia tributaria ante la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, es necesario hacer referencia, en forma breve, al sistema federal mexicano de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los segundos.

### 3) SISTEMA FEDERAL DE CONTRIBUCIONES.

El principio Federal consiste en que "los gobiernos centrales y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados, al otro, aunque actúen coordinados entre sí" o es "el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes."<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Jarach, Dino, p. 23.

<sup>9</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1976, p. 290.

<sup>10</sup> De la Garza, p. 210.

La idea del Federalismo como división de poderes ha ido cediendo al paso, en los últimos años, a la idea del "Federalismo cooperativo" en el cual las dos capas de gobierno no tienen completamente funciones exclusivas y los gobiernos provinciales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfera de actividades que tienen asignada, o sea, dicho de otra manera, que el gobierno central y el de las provincias cooperan para proveer al pueblo un buen gobierno.

Al sistema federal mexicano se le han pretendido encontrar puntos de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto, al consumarse la Independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios Estados independientes entre sí, sino uno sólo; los diputados constituyentes de 1822 no representaban entidad alguna.

Con el derrumbe del imperio y reunido nuevamente el Constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el Estado unitario daba vida a los Estados Federales, sino como que estos daban vida al órgano Federal. De ahí que Tena Ramírez exprese que: "al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación. Por lo tanto se adoptó el principio de que las facultades no delegadas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados; principio que se encuentra incorporado en el artículo 124 de la Constitución Mexicana de 1917."<sup>11</sup>

En un Estado Federal coexisten poderes tributarios del gobierno Central (o Federal) y de los gobiernos de las entidades (estados o provincias). A su vez, esos poderes pueden ser igualmente supremos, sin limitaciones o con limitaciones para los Estados miembros (como en el caso de México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados al poder central.

La Constitución de los Estados Unidos de América (Sección VIII, 1er. Párrafo) establece que el Congreso estará facultado para imponer y recibir contribuciones, derechos, impuestos o sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y al bienestar general de los Estados Unidos. Sólo los impuestos a las importaciones y a las exportaciones son exclusivos del Gobierno Federal.

Este precepto guarda, como veremos enseguida, muchas similitudes con nuestra Constitución.

En nuestro país, la CPEUM en su Título Segundo, Capítulo Primero denominado "De la Soberanía Nacional y de la Forma de Gobierno", artículos 39, 40 y 41 establece:

<sup>11</sup> Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México, Ed. Porrúa, S.A., 1995 (29ª ed), p. 102.

## TITULO SEGUNDO

### CAPITULO I

De la soberanía nacional y de la forma de gobierno.

#### Artículo 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.

#### Artículo 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.

#### Artículo 41

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 regimenes 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.

De acuerdo con lo anterior, el Estado Federal es el producto del acuerdo entre los diversos entes que le han dado vida, para lo cual se despojan de una serie de facultades que transfieren a la Federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para que fuera creado.

El Ejecutivo Federal tiene la facultad de ejecutar las leyes fiscales y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, lo anterior con fundamento en lo dispuesto por los artículos 80 y 89 fracción I de la CPEUM que respectivamente establecen:

#### Artículo 80

Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un sólo individuo, que se denominará "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".

#### Artículo 89

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Al respecto Martínez López comenta: "El Presidente ejerce esa actividad por medio de los organismos fiscales autónomos, cuando determinan la existencia de los créditos y las bases para su liquidación, por conducto de los organismos descentralizados percibe los derechos por la prestación de servicios públicos, y diversas autoridades exactoras recaudan los derechos por servicios administrativos, así como los productos y aprovechamientos, en los términos de las leyes tributarias."<sup>12</sup>

Como sería materialmente imposible que personalmente el Presidente de la República llevara acabo la ejecución de las leyes fiscales, a ese efecto el artículo 90 Constitucional prevé:

#### Artículo 90

La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Con base en la anterior disposición, el Presidente de la República, ejecuta las leyes fiscales y provee en la esfera administrativa a su exacta observancia a través de diversas dependencias.

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 124 de la CPEUM la Federación tiene un campo exclusivo respecto de ciertas contribuciones.

De esta manera es el Congreso General de la República, un órgano de carácter Federal el que establece en la Ley de Ingresos que se publica cada año los impuestos que se van a cobrar, y dentro de éstos cuales son para la federación y cuáles son para los Estados. El artículo 73, fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1. Sobre comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. Y 5º. Del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:

<sup>12</sup> Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Porrúa, S.A., 1959, ND, p. 37.

- 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 producto de su fermentación.
- f) Explotación forestal.
- g) Productos y consumo de cerveza.

Los aspectos relativos al comercio exterior se encuentran plenamente precisados en la constitución. A través de la historia de México encontramos que se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos (artículos 117 y 118).

La exclusividad de la Federación en el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. Y 5º del artículo 27 constitucional es comprensible ya que la propiedad de tales recursos corresponde originariamente a la nación, por lo tanto, ésta, a través del Congreso de la Unión, es la encargada del régimen tributario a que se someten dichos bienes.

"Respecto de las contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros se argumenta que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ellos se deben gravar de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar".<sup>13</sup>

Acerca de los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, el caso más significativo es el de las vías generales de comunicación, radio y televisión, que bajo ninguna circunstancia pueden ser objeto de contribuciones de los Estados, del D. F. o de los Municipios.

Es por todos conocido que el sistema federal mexicano ha generado grandes problemas económicos para el desarrollo de los Estados miembros en virtud de las limitaciones tributarias que se imponen a éstos, limitaciones que hasta cierto punto son justificadas, pues de otra manera se originaría un poder federal débil cuya existencia estaría amenazada por el poderío de los Estados.

De esta fracción XXIX del artículo 73 de la CPEUM surge de inmediato la cuestión siguiente: lo que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y algunos de los impuestos especiales, no está delegado a la Federación, luego, ¿por qué el Congreso de la Unión ha expedido esas leyes impositivas?

<sup>13</sup> Delgado Gutiérrez, p. 49.



La fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, ha originado dos tesis interpretativas:

1ª. En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2ª. La federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios para cubrir la cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la federación pueda establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

La primera tesis es la que priva en la actualidad y se considera la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el pacto federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio de otro.

Además de la exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras expresamente prohibidas a los Estados que se encuentran establecidos en el artículo 117, fracciones III a la VII de la CPEUM.

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

- 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 esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Respecto a la fracción V dicha potestad ha sido exclusiva de la Federación a partir del siglo pasado cuando se promovió una reforma a la constitución de 1857 en la que se prohibió a los Estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías, o sea, los denominados impuestos alcabalatorios.

Por último, la Federación tiene como facultad expresa en el artículo 27, legislar en materia agraria, por lo que se desprende que también es la encargada de legislar su aspecto tributario al tratarse de núcleos de población ejidal o comunal, ya que la fracción XXX del artículo 73 le faculta para expedir las leyes que sean necesarias para hacer efectivas todas las facultades que la misma constitución confiere al Congreso de la Unión.

#### **4) DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS ENTRE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS.**

Ya hemos dicho que el artículo 124 de la CPEUM establece la distribución de competencias entre la Federación y los Estados al indicar que las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación se entiende que los Estados se las han reservado para su ejercicio. De ahí que se desprenda que la Federación tiene un campo exclusivo, por lo que solamente ella a través de sus órganos, puede actuar en este ámbito dando lugar a lo que conocemos como facultades exclusivas.

Pero existen otras fuentes que pueden ser gravadas tanto por la Federación como por los estados, denominados facultades concurrentes.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional a favor del Congreso de la Unión, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los Estados miembros.

La potestad tributaria concurrente se ve materializada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la fundamentación y razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la Constitución.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en el artículo 40 que establece la voluntad

del pueblo mexicano para constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta por 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. Por lo tanto, el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los Estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.

La SCJN ha dicho al respecto:

"El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deberán limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados."<sup>14</sup>

En la siguiente ejecutoria, nuestro más Alto Tribunal, deslinda las atribuciones de la federación y los estados:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73 fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y, c) Restricciones expresas ala potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118)."<sup>15</sup>

Martínez López expresa que: "cuando la Federación impone contribuciones reservadas a los Estados o éstos invaden la capacidad impositiva de la Federación, toca a las autoridades federales, conforme al artículo 104 Constitucional, resolver la competencia y si la aplicación de la ley relativa ocasiona la violación de una garantía individual, el agraviado puede promover el juicio de amparo

<sup>14</sup> Amparo en revisión 9521/65, publicada en la Pág. 77, Vol. CXXXIII del Semanario Judicial de la Federación.

<sup>15</sup> Aparece en la obra Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, en los fallos pronunciados en los años de 1917 a 1954. Vol. III, Pág. 1026, número 557, visible en: el informe de la Suprema Corte de Justicia correspondiente al año de 1970, Pág. 421. Precedentes: 310/953/2°. Construcciones Alpha S.A. y coag. 3 Jun. 1954. 346/954/2°. Sindicato de Trabajadores de la Concepción Excavación, etc., de la República Mexicana y coag. 1 Jul. 1954. 4828/953/2°. Fernando Rangel y coag. 5 Jul. 1954. 5883/950/2°. Guzmán Rene y coag. 10 ago. 1959. 2736/953/2°. Reynaldo Schega y coag. (acumulados), 27 ago. 1954.

de acuerdo con los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal...<sup>16</sup>

Flores Zavala al comentar el artículo 73, fracción XXIX dice con razón, que éste precepto está establecido con el objeto de resolver el problema de la concurrencia de impuestos.<sup>17</sup>

De la Garza sostiene que es una doctrina no discutida que la constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, nos dice que en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación.

En opinión de este tratadista, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 del Código Político Mexicano, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que 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 la Ley Fundamental; por ello, indica, es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además, nos dicen las fracciones III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias.<sup>18</sup>

Coincidimos con las ideas anteriores, pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender el sistema tributario mexicano.

## 5) LA DOBLE IMPOSICIÓN.

"Estaremos en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto."<sup>19</sup>

<sup>16</sup> Martínez López, p. 36.

<sup>17</sup> Flores Zavala, p. 209.

<sup>18</sup> Cfr. De la Garza, p. 120.

<sup>19</sup> Margáin Manautou, p. 269.

Dino Jarach considera que se produce una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanados de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes.

El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tienen una pretensión impositiva ambos según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los créditos de procedencia nacional. Si los momentos de vinculación con los dos sujetos fueran ambos subjetivos o ambos objetivos, esto es, si la imposición en los dos Estados fuera según el criterio del domicilio o según el de procedencia, no habría doble imposición.<sup>20</sup>

Pero con esto no se dice si el fenómeno de la doble imposición es lícito o ilícito ni cuál debe ser el justo criterio de una ley al fijar los momentos de vinculación. Alguna vez el fenómeno de la doble imposición puede ser considerado como fenómeno ilícito por expresa voluntad del legislador, como pasa en Suiza, o por decisión de la jurisprudencia, como pasó en los Estados Unidos<sup>21</sup>, pero en este caso la prohibición de la doble imposición es una limitación de orden constitucional al legislador; es, pues, una norma de derecho constitucional tributario y no tiene que ver con el derecho tributario material ni con la configuración dogmática del hecho imponible.

Puede decirse en términos generales que las principales soluciones al problema de la doble imposición interna son las siguientes:

- 1) Separación de fuentes: consiste en distribuir taxativamente los tributos entre los distintos organismos de gobierno con potestad tributaria. Esa solución es de difícil aplicación práctica.
- 2) Coparticipación: este método (en su estado puro) consiste en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación y distribuye

<sup>20</sup> Cfr. Dino Jarach, p. 215.

<sup>21</sup> La jurisprudencia norteamericana por largo tiempo no consideró existente ninguna prohibición de dobles imposiciones entre los diferentes Estados; fue por esta razón que muchos Estados concluyeron acuerdos para establecer en sus legislaciones tributarias criterios de vinculación tales que evitaran las dobles imposiciones; sin embargo, en 1932 la Supreme Court cambió de opinión y reconoció como existente en el sistema constitucional la prohibición de las dobles imposiciones interestadales (fallo First National Bank of Boston v. Maine). Pero en 1939, partiendo de la teoría del beneficio, muy análoga a la teoría de la causa del impuesto según Griziotti, se reconoció la ausencia de limitaciones en la imposición por parte de los Estados (fallos Curry v. Mc Canless [Scales State] y Graves v. Elliot [Brown Estate]; Mr. Justice Stone redactó el voto de la mayoría). La nueva jurisprudencia de la Supreme Court trajo una nueva confusión, puesto que muchos Estados, en consecuencia de la precedente jurisprudencia, habían revocado los acuerdos entre ellos, por innecesarios.

todo o parte del producto entre las provincias, sobre la base de lo que a cada uno corresponde por su contribución al fondo común.<sup>22</sup>

Para Flores Zavala la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.<sup>23</sup>

En el capítulo primero clasificábamos a nuestros impuestos, de acuerdo con nuestra Constitución, en Federales, Locales y Municipales, o sea, que muchas veces el mismo objeto, la misma situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, puede estar afecta a tres impuestos y no haber doble imposición inconstitucional, porque esos gravámenes están establecidos por tres entidades públicas distintas: Federación, Estados y Municipios. Pero cuando la misma entidad grava igual objeto con más de un impuesto, entonces estaremos en presencia de una doble imposición inconstitucional.

"Por ejemplo, el impuesto del 1% para la educación, tal y como se estableció originalmente, podía calificarse de inconstitucional desde el punto de vista del asalariado, por cuanto que la misma situación que era objeto del entonces Impuesto Sobre la Renta en Cédula IV, resultaba también objeto de aquél, ya que los ingresos totales que obtenían los asalariados por la prestación de sus servicios, eran gravados doblemente."<sup>24</sup>

Es frecuente oír hablar que hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente. Se ha usado el término objeto y no fuente, porque se considera que la fuente puede estar gravada por tres impuestos de la misma entidad, sin que puedan considerarse inconstitucionales. Por ejemplo la energía eléctrica estaba gravada con el impuesto al valor agregado y con el impuesto a la prestación del servicio de energía eléctrica y, sin embargo, no hay inconstitucionalidad en ninguno de ellos, por cuanto que el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generación de la energía eléctrica y el impuesto al consumo grava la adquisición, el consumo que se hace de la energía.

Por ello, se prefiere hablar de que hay doble imposición inconstitucional cuando la misma entidad establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, porque la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se

<sup>22</sup> B. Villegas, p. 214.

<sup>23</sup> Flores Zavala, p. 331.

<sup>24</sup> Margáin Manautou, p. 269.

están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras.

Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que no hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad grava con más de un impuesto la misma situación o circunstancia, por no prohibirlo expresamente la Constitución Federal, veamos las siguientes ejecutorias:

"DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal, de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31 fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por Ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación."<sup>25</sup>

"DOBLE TRIBUTACIÓN. PRUEBA DE SU PROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD. La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen. Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de amparo en los que se reclaman leyes que permiten la multigravación, demuestren con pruebas idóneas que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que podría poner en peligro la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al artículo 31, fracción IV Constitucional; por el contrario, la falta de acreditamiento de esos extremos provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis."<sup>26</sup>

<sup>25</sup> AR 6168/83, Alfonso Córdoba Mendoza y coag. 12 feb. 1974, mayoría 18 votos; Ponente: Carlos del Río Rodríguez; Secretario: Juan Muñoz Sánchez. AR 8481/80, Hoffman Pinther and Bosworth, S.A., y otro 17 jun. 1975, mayoría 14 votos; María G. Rebolledo; Secretario: Isidro Gutiérrez González. AR 1597/65, Pablo Legorreta Chauvet y coag. 12 abr. 1977, unanimidad 18 votos; Ponente: Ramon Canedo Aldrete; Secretario: Efraín Polo Bernal. AR 402/76, J. Jesús Castellanos Castellanos, 3 ene. 1978, unanimidad 15 votos; Ponente: Fernando Castellanos Tena; Secretario: Humberto Ramón Palacios. AR 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S.A., 6 mar. 1984, unanimidad 18 votos; Ponente: Alfonso López Aparicio; Secretaria: Atzimba, Martínez Nolasco. Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno 18 oct. 1988, unanimidad 21 votos. Informe 1988. Suprema Corte de Justicia de la Nación, primer parte, Pleno. México, 1988. pp. 802-7 y 802-8.

<sup>26</sup> AR 1300/75, Automotores Reno, S.A., 4 may. 1977, unanimidad 16 votos; Ponente: Rafael Rojina Villegas; Secretario: Agustín Pérez Carrillo. AR 1597/65, Pablo Legorreta Chauvet y coag. 12 abr. 1977, unanimidad 18 votos; Ponente: Ramon Canedo Aldrete; Secretario: Efraín

Así, el problema de la doble imposición se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

- 1°. Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio), establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- 2°. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.
- 3°. Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.
- 4°. Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que lo integran.

El primer caso una misma entidad impositiva (Federación, Estado Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente. Tal es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta, que grava a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales, agrícolas o pesqueros y separadamente a los socios que integran esas mismas sociedades.

La cuestión que surge es: ¿Cómo puede justificarse la existencia de este doble gravamen?. Porque evidentemente no hay para los dos impuestos sino una sola fuente que es la utilidad o renta percibida por la sociedad, que antes de ser distribuida está sujeta al impuesto por las utilidades de la empresa y al ser distribuida real o técnicamente está sujeta al impuesto que grava los dividendos.

Para dar una solución correcta debe distinguirse si el sistema es cedular o global. En un sistema cedular debemos hacer una distinción entre sociedades de capitales y sociedades de personas. En el primer caso consideramos que si se justifica una imposición sobre las sociedades, y otra sobre los dividendos de los accionistas, porque la sociedad como persona moral, obtiene sus rentas en la misma forma que una persona física, comerciante, industrial, agricultor o pescador y, en consecuencia, debe quedar gravada por el impuesto sobre la renta; pero el accionista no realiza una actividad de tipo comercial o industrial, sino que simplemente es una persona que ha invertido un capital que va a producir determinadas utilidades, es decir, que se trata de una persona que deriva sus ingresos de la imposición de su capital sin intervención de su trabajo personal y, por lo mismo, es correcto que esas utilidades que den gravadas en la misma forma que los ingresos derivados en la forma exclusiva de la imposición de capitales.

---

Polo Bernal. AR 402/76, J. Jesús Castellanos Castellanos, 3 ene. 1978, unanimidad 15 votos; Ponente: Fernando Castellanos Tena; Secretario: Humberto Ramón Palacios. AR 5322/50 Siderúrgica de Monterrey, S.A., 6 mar. 1984, unanimidad 18 votos; Ponente: Alfonso López Aparicio; Secretaria: Atzimba, Martínez Nolasco. Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno 18 oct. 1988, unanimidad 21 votos. Informe 1988. Suprema Corte de Justicia de la Nación, primer parte, Pleno. México, 1988. pp. 802-9 y 802-11.



Esto significa que al hacer comprender los dividendos que distribuyen las sociedades de personas, dentro del Impuesto Sobre la Renta, se está rompiendo el sistema en que se apoya este gravamen.<sup>27</sup>

En un sistema global no tiene objeto la distinción y pueden subsistir los dos gravámenes.

La regla general es que debe vitarse la doble imposición porque se contraría al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontraría en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país; pero hay ocasiones en que la doble imposición es requerida por el legislador, por diversas razones que pueden ser las siguientes:

- ♣ Lograr determinado fin social;
- ♣ Graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementan en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido;
- ♣ Dar a un impuesto semipersonal el carácter de personal; y
- ♣ Lograr una mayor equidad en la imposición teniendo en cuenta la diversa capacidad productiva de los individuos y de las sociedades industriales y comerciales.

Los problemas de la concurrencia de impuestos, en los Estados Unidos Mexicanos, y de la doble imposición se presentan 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.

Se solucionaría el problema, o mejor dicho, no se presentaría si en las Constituciones de la República se hubiera determinado el campo impositivo de cada una de esas Entidades, es decir, si se hubiera señalado los impuestos y derechos que cada una de ellas podía percibir; pero las Constituciones de 1857 y 1917 deliberadamente no hicieron esta delimitación de los campos impositivos, siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que tampoco hace esta delimitación, precisamente para dejar en la posibilidad, tanto a la Unión como a los Estados para establecer los impuestos necesarios para cubrir sus necesidades, con la única excepción de los impuestos sobre exportación e importación que son exclusivos de la Unión y que los Estados sólo pueden establecer con el consentimiento de aquélla.

---

<sup>27</sup> Flores Zavala, p. 333.

A la Constitución americana se le han hecho críticas basadas en la idea de que debió hacerse una distribución de competencias impositivas señalando los impuestos interiores a los Estados y los exteriores a la Federación.

Pero Alejandro Hamilton en "El Federalista", sostiene la necesidad de dejar en libertad a la Unión para señalar los impuestos que considere necesarios, basado en las siguientes razones que, explicadas por él separadamente, nosotros agrupamos y numeramos:

1°. Cualquier división de las fuentes de ingresos habría significado sacrificar los grandes intereses de la Unión al Poder de los Estados individuales. La Convención pensó que la jurisdicción concurrente era de preferirse a esa subordinación y es evidente que esta solución tiene cuando menos el mérito de hacer conciliable un poder constitucional ilimitado de imposición por parte del Gobierno Federal, con la facultad apropiada e independiente de los Estados para proveer a sus necesidades propias.

2°. Si la jurisdicción del Gobierno Nacional en lo tocante a ingresos se restringiera a ciertos objetos determinados esto tendría, naturalmente, como consecuencia que una proporción excesiva de las cargas públicas pesaría sobre esos objetos. Esto acarrearía dos males: que ciertas ramas de la industria se verían sofocadas y la distribución desigual de los impuestos, tanto entre los variados Estados como entre los ciudadanos del mismo Estado.

3°. Un gobierno debe contener en sí todos los poderes necesarios para la plena realización de los fines que se sometan a su cuidado, y para desempeñar cumplidamente los encargos de que es responsable, con libertad de cualquier restricción que no sea el acatamiento del bien público y los deseos del pueblo.

4°. Como la obligación de dirigir la defensa nacional y de asegurar la paz pública contra la violación doméstica o del extranjero implica hacer frente a contingencias y peligros a los que no es posible asignar un límite, el poder respectivo no debe tener otros términos que las exigencias de la nación y los recursos de la comunidad.

5°. Como los ingresos del erario son la máquina esencial que procuran los medios para satisfacer las exigencias nacionales, el poder obtener dichos ingresos con toda amplitud debe ser necesariamente concomitante del de subvenir a las referidas exigencias.

6°. Como la teoría y la práctica concurren para probar que el poder de recaudar los ingresos es ineficaz cuando se ejerce sobre los estados en su calidad colectiva, el Gobierno Federal, debe

forzosamente gozar de facultades ilimitadas para cobrar impuestos con arreglo a los métodos usuales.

Hablando del poder ilimitado de los Estados para gravar dice: "Estoy dispuesto a reconocer en toda su amplitud la justicia del razonamiento que quiere que los Estados individuales posean una autoridad absoluta y no sujeta a restricción ajena para recaudar sus propios ingresos y satisfacer sus necesidades peculiares. Al conocer lo anterior, afirmo, que (con la sola excepción de los derechos de exportación e importación) conforme al plan de la Convención, conservarían esa potestad del modo más absoluto e incondicional."<sup>28</sup>

Los párrafos transcritos de uno de los más serios comentaristas de la Constitución americana, nos hace ver que la intención de sus autores dejar en libertad tanto a la Federación como a los Estados, de establecer sus propios impuestos aun cuando concurrieran en la misma fuente. Este criterio ha sido confirmado por Santiago Madison y otros tratadistas.

Ahora bien, ¿La Federación puede establecer toda clase de impuestos para cubrir su presupuesto?. La Constitución de 1917 se conservó en los mismos términos que el de 1857, es decir, en ninguna de las dos se hizo una discriminación de los campos impositivos, y sólo se agrego en la del 17, la prohibición de los Estados de emitir estampillas, reservándose así, la Federación, el Impuesto del Timbre.

Respecto al significado de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, surge a nuestra consideración el siguiente problema: ¿La enumeración que hace la fracción XXIX del artículo 73, significa un cambio en el sistema constitucional de libertad para la Federación de establecer los impuestos que se considere necesarios y que debe limitarse a establecer los que menciona dicho precepto y los demás de la propia Constitución?.

Creo no puede darse esta interpretación, porque para cambiar el sistema hubiera sido necesario modificar los artículos 73, fracción VII, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y el artículo 74, fracción IV, que al hablar de las facultades de la Cámara de Diputados señala la de discutir primero las contribuciones que a su juicio debe decretarse para cubrir el presupuesto; mientras éstos preceptos subsistan habrá que reconocer la facultad ilimitada de la Federación para establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir el presupuesto. La Fracción XXIX sólo significa que esos gravámenes son exclusivos del Poder Federal y que no puede admitirse la concurrencia de los Estados.

<sup>28</sup> Hamilton, Alejandro, El Federalista, p. 130. Cit. por Flores Zavala, p. 370.

Con relación al alcance de la fracción X del artículo 73, otro problema que se presenta es el de saber, si la Federación, sólo tiene facultades para gravar aquellas fuentes que expresamente enumera la Constitución en la fracción XXIX del artículo 73, o si en virtud de la competencia exclusiva que tiene para legislar sobre determinadas materias, también la tiene para establecer gravámenes sobre las fuentes a que esas materias se refieren, por ejemplo: la fracción X del artículo 73 constitucional otorga facultades exclusivas al congreso de la unión para legislar sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, etc.

¿Esto significa que sólo la Federación puede gravar estas fuentes?. Creemos que la respuesta debe ser afirmativa, porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y, si 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.

Surge otro problema: ¿Puede la Federación facultar a los Estados para establecer determinados impuestos sobre aquellas materias que la Constitución le ha reservado en forma exclusiva?, y esta cuestión se liga con esta otra: ¿Puede la Federación prohibir a los Estados el establecimiento de determinados impuestos?.

Nosotros creemos y seguimos en este aspecto la opinión de Vallarta, que la Federación no puede, sin violar la soberanía de los Estados, prohibirles el establecimiento de determinados impuestos. Sólo la Constitución puede establecer tales limitaciones, pero en aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden libremente establecer los impuestos que estimen necesarios sin que ley federal alguna pueda establecer cortapisas o limitaciones.

Tampoco puede la Federación facultar a los Estados para establecer algunos gravámenes sobre materias que la Constitución le ha reservado, porque para poder hacerlo necesitaría autorización expresa de la propia Constitución y ésta sola la concede en los casos previstos en la fracción I del artículo 118, que dice que los Estados "no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones", lo que significa, como hemos dicho antes, que los Estados pueden establecer estos impuestos con consentimiento del Gobierno Federal, pero fuera de estos casos en ningún otro puede la Federación dar autorización para el cobro de determinados impuestos que constitucionalmente están prohibidos a los Estados.

De todo lo que hemos dicho se derivan las siguientes conclusiones:

I. El principio constitucional es que son concurrentes, las facultades de la Federación y de los Estados, para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.

II. Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la federación.

La Constitución determina cuáles son los impuestos que corresponde establecer en forma exclusiva al Gobierno Federal entres formas:

1°. Expresamente, enumerando los impuestos respectivos (Artículo 73 fracción XXIX).

2°. Concediendo facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, dentro de la que va incluida la facultad de imponer, porque esta sólo puede realizarse a través de la función legislativa. (Artículo 73, fracción X),

3°. Prohibiendo a los Estados ciertas formas de procurarse arbitrios. (Artículo 117, fracción III).

III. Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión. (Artículo 118, fracción I).

IV. La Federación no puede prohibir a los Estados el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación alguna.

V. La Federación no puede facultar a los Estados para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia Federación.

## **6) SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.**

En México el Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos Federal, Estatal y Municipal y para ello creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante ley de 22 de Diciembre de 1978, publicada en el DOF del 27 del mismo mes.

Las raíces del actual sistema de coordinación fiscal, nos dice Margáin, se encuentra en la doctrina, legislación y jurisprudencia Argentina, ya que en este país surgió la tesis de que para un solo territorio debe existir un solo impuesto y de que, para

este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación, y ésta otorgar participación a los Estados y Municipios.<sup>29</sup>

La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar regla de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

La Exposición de Motivos de la iniciativa de la LCF expresa que "La colaboración administrativa de los Estados con la Federación para realizar tareas de recaudación, fiscalización y en general de administración de impuestos federales, ha sido una fecunda experiencia que ha demostrado un amplio grado de desarrollo de la capacidad administrativa de las Entidades Federativas. Esta colaboración ha hecho posible, en los últimos años, obtener un importante aumento en la recaudación del ISIM y de otros impuestos de la Federación. Por esta razón la iniciativa propone institucionalizar los convenios entre la Federación y los Estados para realizar de común acuerdo tareas de administración fiscal."

En esas condiciones la LCF dispone (Artículo 13) que El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente los convenios, terminación que será publicada y tendrá efectos conforme a lo anotado anterior.

<sup>29</sup> Cfr. Margáin Manautou, p. 230.

En los convenios señalados en este precepto se fijarán las percepciones que recibirán las Entidades o sus Municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen.

Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales (LCF Artículo 14).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

La recaudación de los ingresos federales se hará por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios o acuerdos respectivos.

Cuando la entidad recaude ingresos federales, los concentrará directamente a dicha Secretaría y rendirá cuenta pormenorizada de recaudación. La Secretaría, también directamente, hará el pago a las entidades de las cantidades que les correspondan en el Fondo establecido en el artículo 2o. y pondrá a su disposición la información correspondiente. Se podrá establecer, si existe acuerdo entre las partes interesadas, un procedimiento de compensación permanente.

La falta de entero en los plazos establecidos dará lugar a que las cantidades respectivas se actualicen por inflación y a que se causen, a cargo de la Entidad o de la Federación, intereses a la tasa de recargos que establezca anualmente el Congreso de la Unión para los casos de autorizaciones de pago a plazo de contribuciones.

#### **A) Propósitos, Estructura y Características del Establecimiento del Sistema.**

Con el propósito de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, y a fin de fortalecer el Pacto Federal, se han realizados tres convenciones nacionales fiscales y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación de la Federación y las Entidades Federativas en materia fiscal.

Este sistema tiene su base en la Ley de Coordinación Fiscal creada en el año de 1978 y que tiene como propósito:

- I. Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal;
- II. Establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales;
- III. Distribuir entre ellos dichas participaciones;
- IV. Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales;
- V. Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Coincido con Margáin en que la solución que se está dando para introducir la unidad de nuestro sistema tributario es que exista un solo sistema impositivo y no tres, salvo con ligeras reminiscencias, es bueno desde el punto de vista económico pero contribuye a debilitar el pacto federal en perjuicio de los estados. Una entidad federativa cuya cartera la tiene la Federación, carece de independencia económica y está sujeta a los vaivenes de la política que quiera seguir la Federación.<sup>30</sup>

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento de este sistema son:

a) La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

Se integrará por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el titular del órgano hacendario de cada entidad. La Reunión será presidida conjuntamente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el funcionario de mayor jerarquía presente en la Reunión, de la entidad en que ésta se lleve a cabo. Sesionará, cuando menos una vez al año en el lugar del territorio nacional que elijan sus integrantes. Será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público o por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. Su facultad más importante es la de proponer al Ejecutivo Federal y a los Gobiernos de las Entidades las medidas que estime convenientes para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (artículo 19, fracción IV).

b) La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Está formada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ocho entidades. Es presidida conjuntamente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, que podrá ser suplido por el Subsecretario de Ingresos de dicha Secretaría, y por el titular del órgano hacendario que elija la Comisión entre sus miembros. Las entidades están en ocho grupos que agrupan varias entidades. Se presentan en forma rotativa. De entre sus más importantes funciones (Artículo 21 LCF) destacan fungir como consejo directivo

<sup>30</sup> Id. p. 27.



del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) y vigilar la creación e incremento de los Fondos de Participación creados por la LCF, su distribución entre las Entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- c) El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) en los cuales se encuentran representados el Gobierno Federal y los gobiernos de las entidades federativas.

Es un organismo público, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cuyas importantes funciones son:

I.- Realizar estudios relativos al sistema nacional de coordinación fiscal.

II.- Hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las entidades, así como de las respectivas administraciones.

III.- Sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local, para lograr la más equitativa distribución de los ingresos entre la Federación y las entidades.

IV.- Desempeñar las funciones de secretaría técnica de la Reunión Nacional y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

V.- Actuar como consultor técnico de las haciendas públicas.

VI.- Promover el desarrollo técnico de las haciendas públicas municipales.

VII.- Capacitar técnicos y funcionarios fiscales.

VIII.- Desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

- d) La Junta de Coordinación Fiscal.

Se integra por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Por último es necesario señalar que la incorporación al sistema de coordinación genera ciertas limitaciones a la potestad tributaria de los Estados, principalmente en materia de derechos ya que solo podrán establecerlos en algunos casos de licencias, registros, uso de vía pública, e inspección y vigilancia.

#### **B) Materias Objeto de los Acuerdos y los Convenios de Adhesión.**

El instrumento básico del sistema de coordinación fiscal son los Convenios de Adhesión que celebran las diferentes partes a fin de lograr los propósitos enunciados, así como el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que se publica en el Diario Oficial de la Federación.

La coordinación fiscal entre la Federación y los Estados, y entre éstos y los Municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, para lo cual se crean diferentes fondos según la Ley de Coordinación Fiscal. Veamos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las Entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Dichas Entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen. (Artículo 1).

a) Fondo General de Participaciones.

Se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio.

La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable, los impuestos adicionales del 3% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados y del 2% en las demás exportaciones; ni tampoco los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.

Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, 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 30.-A de esta Ley; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 30.-B de esta Ley; 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.

Se determinará por cada ejercicio fiscal de la Federación, la cual en forma provisional hará un cálculo mensual considerando la recaudación federal participable obtenida en el mes inmediato anterior. En igual forma se procederá con las participaciones a que se refieren los artículos 20.-A, fracciones I y III, y 30.-A de esta Ley.

Las Entidades dentro del mismo mes en que se realice el cálculo mencionado en el párrafo que antecede, recibirán las cantidades que les correspondan conforme a esta Ley, en concepto de anticipos a cuenta de participaciones.

Cada cuatro meses la Federación realizará un ajuste de las participaciones, efectuando el cálculo sobre la recaudación obtenida en ese periodo. Las diferencias resultantes serán liquidadas dentro de los dos meses siguientes.

A más tardar dentro de los 30 días posteriores a que el Ejecutivo Federal presente la Cuenta Pública del año anterior a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión para su revisión, la Federación determinará las participaciones que correspondan a la recaudación obtenida en el ejercicio, aplicará las cantidades que hubiera afectado provisionalmente a los Fondos y formulará de inmediato las liquidaciones que procedan.

Durante los primeros cinco meses de cada ejercicio, las participaciones en el Fondo General de Participaciones a que se refiere la fracción II del artículo 2o., así como las que se establecen en los artículos 2o.-A, fracciones I y III, y 3o.-A de esta Ley, se calcularán provisionalmente con los coeficientes del ejercicio inmediato anterior, en tanto se cuente con la información necesaria para calcular los nuevos coeficientes.

b) Fondo Financiero Complementario.

Se crea una reserva de contingencia consistente en un monto equivalente al 0.25% de la recaudación federal participable de cada ejercicio. El 90% de dicha reserva será distribuido mensualmente y el 10% restante se entregará al cierre del ejercicio fiscal, y se utilizará para apoyar a aquellas entidades cuya participación total en los Fondos General y de Fomento Municipal a que se refieren los artículos 2o. y 2o.-A fracción III de la LCF no alcance el crecimiento experimentado por la recaudación federal participable.

La distribución de la reserva de contingencia comenzará con la entidad que tenga el coeficiente de participación efectiva menor y continuará hacia la que tenga el mayor, hasta agotarse.

De la reserva de contingencia los Estados participarán a sus municipios, como mínimo, una cantidad equivalente a la proporción que represente el conjunto de participaciones a sus municipios del total de participaciones de la entidad. En el conjunto de participaciones a los municipios, no se incluirán aquellas a que se refieren las fracciones I y II del artículo 2o.A de la LCF.

Adicionalmente, se crea una reserva de compensación para las entidades federativas que sean afectadas por el cambio en la fórmula de participaciones. Esta reserva se formará con el remanente del 1% de la recaudación federal participable, a la que hace referencia el párrafo siguiente a la fracción III del

artículo 2o., así como con el que se deriva de la parte del Fondo de Fomento Municipal, a que se refiere el artículo 2o.-A, fracción III, inciso b), de la multicitada LCF.

**c) Fondo de Fomento Municipal.**

La Federación entregará las participaciones a los municipios por conducto de los Estados; dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el Estado las reciba; el retraso dará lugar al pago de intereses, a la tasa de recargos que establece el Congreso de la Unión para los casos de pago a plazos de contribuciones; en caso de incumplimiento la Federación hará la entrega directa a los Municipios descontando la participación del monto que corresponda al Estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Los municipios recibirán como mínimo el 20% de la recaudación que corresponda al Estado en los términos del penúltimo y último párrafos del artículo 2o. de la Ley.

Las participaciones serán cubiertas en efectivo, no en obra, sin condicionamiento alguno y no podrán ser objeto de deducciones, salvo en casos excepcionales. Los Gobiernos de las Entidades, quince días después de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publique en el Diario Oficial de la Federación el calendario de entrega, porcentaje y monto, estimados a que está obligada deberán publicarse en el Periódico Oficial de la Entidad los mismos datos antes referidos, de las participaciones estimadas que entregarán a los Municipios o Demarcaciones Territoriales, derivadas de las participaciones que las Entidades reciban y de las que tengan obligación de participar a sus Municipios o Demarcaciones Territoriales. También deberán publicar trimestralmente el importe de las participaciones entregadas y, en su caso, el ajuste realizado al término de cada ejercicio fiscal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación la lista de las Entidades que incumplan con esta disposición.

Estos fondos se crean con diversos porcentajes que establece la propia ley, y del total que reciben los Estados del Fondo General de Participaciones y del Fondo Financiero Complementario, deberán entregar a su municipios cuando menos el 20%. Respecto del Fondo de Fomento Municipal, los municipios percibirán directamente de la Federación la participación que les corresponde.

**C) Sistema Resultante de la Coordinación Fiscal.**

Como lo refiere Louis Reboud "el régimen fiscal de una nación es el resultado de decisiones gubernamentales y por tanto depende estrechamente de las relaciones de potencia de los grupos dentro de la nación, ya que son justamente esas relaciones de

potencia los que los organismos legislativos están encargados de representar y de sintetizar en los regimenes democráticos."<sup>31</sup>

Una economía no es un conjunto homogéneo.

Por ejemplo en Argentina, los impuestos indirectos son concurrentes, es decir, pertenecen a la Nación y también a las provincias que no han hecho delegación exclusiva de facultades, salvo lo que respecta a los gravámenes de importación (aduaneros), los cuales, en consecuencia, son exclusivamente nacionales. Los impuestos directos, por su lado, son exclusivamente provinciales, pero son fuente de recursos utilizable por la Nación durante un plazo limitado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.<sup>32</sup>

Los impuestos sobre las rentas y los beneficios son múltiples. Los contribuyentes buscaran un máximo de ingresos y de beneficios, tratando de escapar a la presión de la fiscalidad, de beneficiarse de los regimenes de forfait, a la concentración de las empresas en la medida en que ello disminuya el monto del impuesto, etc. Los impuestos sobre las rentas y los beneficios influirán así sobre la formación del ahorro, sobre las inversiones y sobre las estructuras industriales.

## 7) SISTEMAS LOCALES DE CONTRIBUCIÓN.

### A) Estatales.

Con respecto de la potestad tributaria de los Estados Hugo Carrasco Iriarte hace las siguientes consideraciones:

- a) El poder tributario de los Estados se localiza en forma expresa en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, que señala en una de sus partes, que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;
- b) Por lo que hace a las prohibiciones y límites de las legislaturas de los Estados en materia impositiva, deberá remitirse a lo dispuesto en los artículos 73, fracción XXIX-A; 115, fracción IV; 117, fracciones IV, V, VI, VII y IX, y 131 Constitucionales;
- c) Acerca de que hay concurrencia tributaria entre la Federación y los Estados, para evitar repeticiones, debe considerársele expresado anteriormente. Sin embargo, tiene que tenerse siempre presente, por los defensores de la soberanía y autonomía de las entidades federativas, lo dispuesto por el artículo 124 constitucional que señala que las facultades que no están

<sup>31</sup> Louis Reboud, p. 304.

<sup>32</sup> B. Villegas, p. 216.

expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, y

- d) Una ley del Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede limitar las facultades constitucionales en materia impositiva de los Estados o del Distrito Federal, en virtud de que con fundamento en los artículos 40 y 124 constitucionales los estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión.<sup>33</sup>

Hemos visto que las Entidades Federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República y que, salvo las limitaciones a su potestad tributaria previstas en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalariorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas. Sin embargo, en ocasiones la situación financiera de los Estados no es buena, lo cual se debe a algunos problemas que deben afrontar las entidades federativas al establecer su sistema tributario.

Margáin señala que los problemas son los siguientes:

1°. Como solo 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 a 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 obtiene rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.<sup>34</sup>

Sobre los anteriores problemas, podemos apuntar lo siguiente:

Respecto a la limitación establecida en función de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, cuya consecuencia ha sido que los Estados no establezcan su propio Impuesto Sobre la Renta, es de hacerse notar que en las leyes de hacienda de los Estados se ha gravado la imposición de capitales, es decir, se ha

<sup>33</sup> Cfr. Carrasco Iriarte, p. 539.

<sup>34</sup> Margáin Manautou, p. 230.

establecido un impuesto sobre los productos o rendimientos del capital; además, existen entidades federativas que han establecido impuestos sobre los Ingresos derivados del ejercicio de una profesión lucrativa, que no es otra cosa que gravar alguno de los ingresos de las personas físicas derivados del trabajo personal, o sea, existen establecidos algunos impuestos sobre la renta.

Para tratar de resolver el caos y la anarquía que existe en materia impositiva por falta de una delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados, se sugieren las siguientes alternativas:

- a) Que constitucionalmente sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgar participaciones a los Estados, o
- b) Que constitucionalmente sólo los Estados pueden establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.<sup>35</sup>

En contra de tales posiciones algunos han opinado que cualquiera de esos dos métodos destruiría el sistema federal mexicano, ya que si es la Federación la única que puede establecer contribuciones, los Estados, al perder su independencia económica, quedarían totalmente a merced de aquélla y, si es a la inversa, se estaría en presencia de una Federación débil por no contar con recursos propios.

La SCJN ha dicho al respecto:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una determinación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los estados en la mayoría de las fuentes e ingresos (Art. 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (Art. 73, fracción XXIX), y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Art. 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)."<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Id. p. 233.

<sup>36</sup> Tesis 56, Pleno, Apéndice 1985, parte primera, sección AMP, Leyes Federales, p. 10. Precedentes: séptima época, primera parte. AR 3368/65, salvador Damaso Zamudio Solís, 26 jun. 1969, unanimidad 18 votos; Ponente: Mariano Ramírez Vázquez, vol. 6, p. 72. AR 1015/63, Angel Tomotegui Millán, 29 jul. 1969, unanimidad 20 votos; Ponente: Mariano Ramírez Vázquez, vols. 151-156, p. 141. AR 1016/63, Hilario Guzmán Landeros, 26 ago. 1969, unanimidad 18 votos; Ponente: José Rivera Pérez Campos, vols. 151-156, p. 141. AR 1005/63, Martha Arellano Sandoval, 14 oct. 1969, unanimidad 18 votos; Ponente: Rafael Rojina

## B) Municipales.

Acerca del Municipio el artículo 115 fracción IV, incisos a) a c) dispone 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 en todo caso 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.

Asimismo, las participaciones federales 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.

Por último, formarán parte de la Hacienda Municipal los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Debe resaltarse que las Leyes Federales no podrán limitar la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c) del artículo 115, fracción IV constitucional, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Así mismo las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones y sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo en los casos en que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

En cuanto a las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, los ayuntamientos según su competencia podrán proponerlas a los Estados.

Para mayor exactitud se mencionarán los servicios que constitucionalmente le corresponde prestar a los municipios, y cuyos ingresos que perciba por tal concepto tiene derecho a recibir. La fracción III del precepto constitucional aludido señala los siguientes:



- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.
- f) Rastro.
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito;
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Dichos servicios, los municipios los pueden prestar con el concurso de los estados cuando así fuere necesario, además de que 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 respectivos.

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

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

Es indudable que el desarrollo del municipio mexicano desde 1917 ha sido precario ya que aún cuando en el Congreso Constituyente de ese año se debatió mucho acerca de su autonomía financiera, se aprobó un texto al que a nadie satisfizo, ya que "... las prolongadas cesiones y los numerosos asuntos tratados a través de los enconados debates, habían acabado por agotar la resistencia física de los representantes (Diario de Debates).<sup>37</sup>

Si bien es cierto que actualmente el legislador ha buscado fortalecer a los municipios, la fracción IV del artículo 115 de la constitución actual sigue siendo casi idéntica a la fracción II del artículo 115 de la constitución de 1917 que ya establecía: "Los municipios administraran libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados...", con lo que desde entonces dejó en manos de las Legislaturas de los Estados la facultad de asignar las contribuciones

<sup>37</sup> Cit. por Delgadillo Gutiérrez, p. 52.

que debe recaudar el municipio, por lo que sus finanzas dependen del Poder Estatal.<sup>39</sup>

Esta carencia de poder tributario por parte de los municipios le ha impedido contar con un régimen hacendario adecuado, ya que como lo mencionamos esta sujeto a las contribuciones que las Legislaturas de los Estados le señalen y la participación que le sean asignadas por la Federación, y aunque actualmente las bases de integración de la hacienda municipal se han modificado otorgándole mayores recursos a los municipios, la realidad nos demuestra que tales recursos han sido, son y serán insuficientes mientras no varíe por completo el sistema de contribuciones en los tres niveles de gobierno.

Así pues la hacienda municipal hoy en día se integra por:

- a) Rendimientos de los bienes que les pertenezcan.
- b) Ingresos que las legislaturas establezcan en su favor.
- c) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz.
- d) Las participaciones federales.
- e) Ingresos derivados de los servicios públicos que presten.

A manera de conclusión podemos afirmar que el municipio carece de potestad tributaria ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y sólo administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

#### C) Distrito Federal.

Anteriormente el artículo 73, fracción VI, de la Constitución Federal, establecía a favor del Congreso de la Unión la facultad de legislar en todo lo relativo al Distrito Federal de acuerdo con las bases que se precisaban en el mismo precepto y sin otras limitaciones que las señaladas en la parte final del primer párrafo del artículo 131 de la misma Constitución.

Hoy en día el artículo 122 fracción I de la CPEUM establece al respecto que corresponde al Congreso de la Unión legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;

Y el mismo precepto en la fracción V dispone que la Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá como principales facultades:

<sup>39</sup> La fracción IV del artículo 115 de la CPEUM vigente al año 2002, incluye tres incisos que en resumen modifican las bases de integración de la hacienda municipal, que ya citamos anteriormente.

- b) Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Dentro de la ley de ingresos, no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya autorizado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de la CPEUM.

Como se observara a raíz de las recientes reformas, el Distrito Federal, posee independencia para elaborar y aprobar su ley de Ingresos manteniendo únicamente la facultad para autorizar los montos de endeudamiento del Gobierno del Distrito Federal.

## CAPÍTULO CUARTO: IMPUESTO ESTATAL AL INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y POR HONORARIOS

Este capítulo pretende ser un preámbulo a las conclusiones que más adelante enumerare de acuerdo con el estudio realizado en el presente trabajo de investigación.

La Ley de Ingresos de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero del 2002, dentro de su artículo séptimo transitorio fracción IX establece lo que intitule "Impuesto Estatal al Ingreso de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y por Honorarios."

Como se vera a continuación, en esta fracción novena se faculta a las Entidades Federativas para establecer en su legislación interna un impuesto sobre los ingresos a las personas físicas que se indican en dicha fracción. Veamos:

IX. Las Entidades Federativas podrán establecer un impuesto sobre los ingresos que las personas físicas obtengan de los términos del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el monto de los ingresos mencionados no exceda de \$4,000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior, sin que se considere como un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando dicho impuesto reúna las siguientes características:

a) Tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de las Secciones I y II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la tasa del impuesto no podrá exceder del 5% y se aplicará sobre la utilidad fiscal efectivamente percibida.

b) Tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la tasa del impuesto no podrá exceder del 2% y se aplicará sobre los ingresos brutos efectivamente tenidos. En este caso, los ingresos de referencia obtenidos en el ejercicio anterior no podrán exceder de \$1,500,000.00.

En este caso a las Entidades Federativas podrán estimar el ingreso y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

c) Para los efectos esta fracción, cuando las personas físicas tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, únicamente se considerará el ingreso o la utilidad fiscal, según sea el caso, obtenidos en los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

En resumen, esta fracción grava los ingresos de las personas físicas.

Por lo anterior resulta imprescindible - aunque debe quedar claro no es tema central de esta investigación- referirnos al Impuesto Sobre la Renta que grava los ingresos.

El Impuesto Sobre la Renta es en la actualidad el que reviste mayor importancia dentro del marco tributario del país. Por su impacto económico es determinante tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes; lo anterior, aunado a su propia naturaleza, lo convierte además en factor importante en la redistribución equitativa de la riqueza.

Se puede decir que el antecedente más remoto del impuesto sobre la renta a partir de 1910, lo constituye la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921. Esta ley no gravo propiamente la renta o utilidad, sino que estableció un impuesto federal y de carácter extraordinario que sería pagado por los sujetos del impuesto una sola vez, ya que solo tuvo un mes de vigencia.

La ley en cuestión tuvo por objeto gravar con tasas que variaban del 1% al 4% los ingresos o ganancias brutas que percibieran en el mes de agosto de 1921 las empresas o personas físicas que obtuvieran ingresos por el ejercicio del comercio, de la industria o de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, por la percepción de sueldos o salarios; por la colocación de dinero o valores a crédito y por la obtención de participaciones o dividendos.

Casi tres años más tarde, el 21 de febrero de 1924, fue promulgada la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las sociedades y Empresas. Ya no se trataba de una ley de carácter transitorio como lo fue la Ley del Centenario y marcó el inicio del sistema cédular que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años.

Estaba dividida en dos grandes Capítulos que atendían a:

1. Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, y

## 2. Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

El 5 de abril de 1924 se publicaron ciertas adiciones a esta Ley con la finalidad de gravar a los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijo un gravamen mayor del establecido para otras actividades materia del impuesto, lo que representó una mejora radical que inclusive, en opinión de Enrique Domínguez Mota y Enrique Calvo Nicolau,<sup>1</sup> situó en este aspecto a la Ley de 1924 un paso delante de la actual Ley. Otro dato interesante es que el Reglamento se promulgó el mismo día en que lo fue la Ley.

La primera Ley a la que se le llamó del Impuesto Sobre la Renta fue a la del 18 de marzo de 1925 que rigió durante 16 años y que sufrió durante ese lapso diversas modificaciones para adecuarse al crecimiento económico del país. En este ordenamiento se consideró por primera vez como ingreso gravable el ingreso en crédito, además de los ingresos que se percibieran en efectivo o en especie y se les llamó "Cédulas" a los diferentes capítulos en que se agrupara a los sujetos del impuesto.

El 22 de abril de 1925, aproximadamente un mes después de que se promulgó esta Ley, se publicó el Reglamento, el cual fue abrogado por el de 18 de febrero de 1935 para actualizar las disposiciones relativas.

El 27 de diciembre de 1939 se publicó una Ley complementaria a la del Impuesto Sobre la Renta, denominada del Superprovecho, mediante la cual el Erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a \$100,000.

Esta Ley consideró como utilidades excedentes las que se obtuvieran en exceso del 15% del capital contable, o del 20% de los ingresos en caso de que no existiera capital contable. Dichas utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15 hasta el 33% para las utilidades que sobrepasaran el 33% del capital invertido. Esta Ley fue abrogada por la Ley del 31 de diciembre de 1941, la cual, si bien eliminó el impuesto del superprovecho, incrementó las tasas de las diferentes tarifas cedulares para compensar la disminución que ocasionaría en los ingresos de la federación la supresión del impuesto citado.

El 31 de diciembre de 1941 se publicó una nueva Ley que entró en vigor el 1° de enero del año siguiente y rigió durante doce años hasta que fue abrogada por la Ley del 30 de diciembre de 1953. Durante el tiempo en que estuvo en vigor la Ley de 1941 se incrementaron en diversas ocasiones las tasas del impuesto y se

<sup>1</sup> Cfr. Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique, Impuestos, Obra para Cátedra Universitaria, México, Ed. Dolal Editores, 1977 (2ª. ed), pp. 10-20.

afinaron las disposiciones relativas al costo y a las deducciones que podían efectuar las empresas en la determinación de su utilidad gravable. En esta Ley por vez primera se gravaron los dividendos que percibieran los accionistas y socios de las sociedades mexicanas; el gravamen ascendía a 8% el cual se incrementó posteriormente a 10%.

La Ley de 1953, aunque fue perfeccionadora de las normas contenidas en la Ley de 1942, no incluyó disposiciones que transformarían o marcaran una evolución en la estructura del impuesto sobre la renta y continuó agrupando a los causantes en diversas Cédulas. Un aspecto importante de esta Ley, que constituyó un importante avance en materia de técnica legislativa, consiste en que por primera vez se consignaron en la Ley las deducciones que podían efectuar los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, aspecto que con anterioridad se trataba en los Reglamentos de las Leyes.

En el reglamento de esta Ley los cambios que se introdujeron fueron básicamente de carácter estructural, ya que se trataron de seguir los lineamientos de la Ley que reglamentaba, adoptando el mismo orden en que se presentaban los temas. Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados, a los que nos referimos con anterioridad.

Así pues, este impuesto federal es en la actualidad el que reviste mayor importancia dentro del marco tributario del país. Por su impacto económico resulta determinante tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes; lo anterior, aunado a su propia naturaleza, lo convierten además en factor importante en la redistribución equitativa de la riqueza.

Es interesante precisar a medio siglo que entró en vigor la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta, la importancia que tiene este impuesto en la actualidad dentro de los ingresos totales que obtiene la Federación. Los recursos que obtiene el Gobierno Federal por concepto de impuestos y derechos representan aproximadamente la tercera parte del total de recursos de que se provee el Estado Mexicano.

De la recaudación por concepto de impuestos, indiscutiblemente la que proviene del impuesto sobre la renta es la más importante, ya que representa por sí sólo aproximadamente el 40% de los ingresos que obtiene la Federación por concepto de impuestos; de aquí que cualquier modificación que sufra este impuesto tiene repercusiones considerables tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes y por dicho motivo tiene también una influencia decisiva en la Reforma Fiscal de nuestro país.

Por otra parte, debemos recordar que uno de los principios teóricos más importantes de los impuestos es que estos deben ser justos, es decir, que la carga fiscal debe ser compartida por los contribuyentes de manera proporcional y equitativa.

Por lo tanto es necesario que el impuesto sobre la renta, que tiene repercusiones determinantes desde el punto de vista económico, logre en nuestro país la mayor cercanía posible a su principio teórico de gravar en forma justa a los causantes, atendiendo principalmente a su capacidad contributiva. Más adelante retomaremos este aspecto.

Regresando propiamente a nuestro tema de investigación, al artículo séptimo transitorio se le da el tratamiento de impuesto toda vez que la misma Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002 enuncia "...impuesto sobre los ingresos..." por lo que desde el punto de vista legal se establece un impuesto.

Cuando nos referíamos a lo que es un impuesto hacíamos la crítica de que ninguna ley fiscal, como lo es el CFF, define al impuesto, ya que no establece su género próximo ni su diferencia específica; por el contrario el CFF en su artículo 2º fracción I nos dice que los 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, es decir, que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

La fracción IX, artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos vigente establece un impuesto que de ninguna forma se ubica como una contribución que paga una persona que es sustituida por el Estado en el cumplimiento de dicha obligación, como tampoco se refiere a la materia de la seguridad social.

No es una contribución de mejoras dado que el contribuyente que lo pague en ningún momento se beneficia de manera directa por obras públicas.

Tampoco es un derecho puesto que no es una contribución que se pague por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación o por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público.

Queda claro entonces que la naturaleza del gravamen que estudiamos es la de un impuesto.



El fundamento de la existencia de este impuesto, con independencia de la teoría con la que se comulgue, lo es en primer término la ley.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año 2002, publicada según los lineamientos que establece el artículo 72 Constitucional ha adquirido vigencia a partir del 1º de enero del presente año, rigiendo de esa fecha en adelante, y las personas que se coloquen en la situación jurídica o de hecho prevista por esta norma estarán obligados al pago del impuesto, obviamente siempre y cuando las legislaturas de los estados, en su carácter de sujetos activos, establezcan a través de la ley correspondiente los mecanismos para estimar el ingreso y determinen su cobro mediante el establecimiento de las cuotas fijas.

Sin embargo a fin de cuentas, como lo referíamos en el primer capítulo, el fundamento no es otro que la necesidad, ya que siendo necesario para los fines del Estado y redundando en bien de todos los servicios públicos, se precisan medios materiales para realizarlos y el Estado, como la provincia y el municipio, no cuentan por sí, con los indispensables, por lo que es forzoso que los ciudadanos se lo suministren, tanto más cuando que por tratarse de fines o servicios comunes deben realizarse con medios comunes.

El encuadramiento de este impuesto dentro de las diversas clasificaciones a que aludíamos en capítulo primero resulta complejo, sin embargo siguiendo la teoría tradicional que habla de los impuestos directos e indirectos, muy usada hoy en día, al intitulado "Impuesto Estatal al Ingreso de las Personas Físicas con Actividad Empresarial y por Honorario" lo podemos encuadrar como un impuesto directo ya que según el artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos, las Entidades Federativas podrán establecer un impuesto sobre los ingresos que las personas físicas obtengan

Al gravar los ingresos de las personas físicas, es indudable que tal impuesto incide directamente en los productos del trabajo obtenidos por el contribuyente obligado, a diferencia de lo que sucede con el IVA en el que el impuesto repercute en los actos o actividades gravadas, es decir, en el consumo y no en el trabajo.

Hechas las anteriores precisiones y siguiendo el esquema que utilice en el Capítulo Primero de esta tesis, a continuación analizaré este impuesto a través de los elementos que lo integran como son el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa.

## 1. SUJETOS DEL IMPUESTO:

En los términos del Artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Siguiendo la teoría de las obligaciones, frente a un deber de dar, hacer o no hacer, siempre existe el correlativo poder de exigencia, de donde deriva que la relación que surge en materia de impuestos se da entre dos sujetos de derecho, por una parte el Estado que goza del poder de imperio o soberanía para hacer exigible el cumplimiento de la ley y las personas físicas o morales gobernadas (contribuyentes), quienes están sometidos al imperio de la ley, con derechos pero también con obligaciones.

La norma tributaria establece las situaciones jurídicas o de hecho de las cuales deriva la obligación para los mexicanos de entregar parte de su patrimonio al Estado (Federación, Estado o Municipio), sin contraprestación alguna, con el objeto de que el Estado cumpla con sus fines.

Estudiemos en particular a cada uno de estos sujetos.

### A) SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley, en este caso el único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano.

En el capítulo tercero de este estudio decíamos que sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como las Entidades Federativas y los Municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias. Aunque no olvidemos que existen otros órganos, como el IMSS o el Infonavit, denominados organismos fiscales autónomos, que excepcionalmente pueden exigir ese pago.

En el caso concreto que ahora analizamos el sujeto activo del impuesto lo son las entidades federativas, a quienes se faculta por el Congreso de la Unión para establecer en su legislación interna un impuesto sobre los ingresos de las personas físicas con actividades empresariales y por honorarios cuando el monto de sus ingresos exceda del prefijado por la Ley.

Aunque parezca reiterativo, esta facultad para imponer un impuesto sobre el ingreso de las personas físicas con actividades empresariales y por honorarios la otorga el Congreso de la Unión a las Entidades Federativas.

La primera problemática que surge al respecto es: ¿El Congreso de la Unión puede legislar sobre impuestos a los ingresos?, ¿La facultad para establecer impuestos sobre los ingresos es exclusivo de la Federación o es una facultad concurrente con los Estados?, y toda vía más, ¿Puede el Congreso de la Unión facultar a los Estados para cobrar un impuesto que tradicionalmente ha sido a favor de la Federación?

Como segunda problemática surge la siguiente: ¿Al establecerse un impuesto al ingreso de las personas físicas con actividad empresarial y por honorario por parte de la Federación y de los Estados, tal impuesto resulta inequitativo al generar una doble tributación?

La primera problemática, aun cuando pareciese que esta planteada falto de técnica jurídica, la he formulado de esa forma para obviar la respuesta. El Congreso de la Unión no esta facultado expresamente para legislar en respecto de los ingresos que perciben las personas físicas con actividades empresariales y por honorarios, como sucede por ejemplo con el comercio, la minería, etc., su ingerencia se desprende de la fracción VII del artículo 73 constitucional que la faculta para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, es decir, a través de la Ley de Ingresos de la Federación el Congreso establece las contribuciones y en particular los impuestos que estima necesarios para cubrir el presupuesto.

De esta manera es el Congreso General de la República, un órgano de carácter Federal el que establece en la Ley de Ingresos que se publica cada año los impuestos que se van a cobrar, y dentro de éstos cuales son para la federación y cuáles son para los Estados. Como lo anotaba en el capítulo tercero, el artículo 73, fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. - Para establecer contribuciones:

1. Sobre comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. Y 5º. Del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos 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) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y producto de su fermentación.
- f) Explotación forestal.
- g) Productos y consumo de cerveza.

Los aspectos relativos al comercio exterior se encuentran plenamente precisados en la constitución. A través de la historia de México encontramos que se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos (artículos 117 y 118).

La exclusividad de la Federación en el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. Y 5º del artículo 27 constitucional es comprensible ya que la propiedad de tales recursos corresponde originariamente a la nación, por lo tanto, ésta, a través del Congreso de la Unión, es la encargada del régimen tributario a que se someten dichos bienes.

La fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, ha originado, como lo señale en el capítulo tercero, dos tesis interpretativas que para no obviar en repeticiones innecesarias basta decir que primera tesis es la que priva en la actualidad y se considera la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el pacto federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio de otro, la fracción XXIX enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

Además de la exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras expresamente prohibidas a los Estados que se encuentran establecidos en el artículo 117, fracciones III a la VII de la CPEUM.

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

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 esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

De lo anterior surge de inmediato la cuestión siguiente: lo que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y algunos de los impuestos especiales, no está delegado a la Federación, luego, ¿por qué el Congreso de la Unión ha expedido esas leyes impositivas?

La respuesta es que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

La concurrencia sin embargo genera el fenómeno de la doble tributación por lo que fue necesario que ambas esferas de gobierno se coordinaran para no afectar en su esfera jurídica al contribuyente. Resulta muy ilustrador las siguientes tesis de jurisprudencia emitidas por la Corte con respecto a la concurrencia entre la Federación y los Estados y sobre todo la explicación que da la Suprema Corte del porqué tradicionalmente se considera al ISR un impuesto federal que no pueden establecer los estados, veamos:

"COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN AL TENOR DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 5 DE FEBRERO DE 1917 Y SUS REFORMAS. Del análisis del desarrollo de las disposiciones de la Constitución General de la República vigente que han regulado la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y las entidades federativas, así como el reparto de los recursos recaudados por esos niveles de gobierno, se advierte que el sistema de coordinación fiscal entre los mismos se ha desarrollado al tenor de tres diversos marcos constitucionales, cuya precisión resulta relevante para fijar el alcance de los convenios de coordinación fiscal celebrados conforme a la actual

Ley de Coordinación Fiscal. Al respecto, destaca que en el texto original de la referida Carta Magna no se distribuyeron las fuentes o las materias sobre las cuales se ejercería la potestad tributaria por el Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, generándose un auténtico sistema concurrente de coordinación, donde la Federación tenía la libertad de establecer contribuciones sobre cualquier hecho o acto jurídico y los Estados únicamente encontraban limitado el ejercicio de la mencionada potestad, por lo dispuesto en los artículos 117, 118 y 131 constitucionales, en el sentido de no establecer tributos sobre el comercio exterior o interior, ni gravar el tránsito de personas o cosas que atravesaran su territorio. Al tenor de esas bases constitucionales, fue el Congreso de la Unión, en su carácter de legislador federal, el que gradualmente estableció un auténtico sistema de coordinación fiscal entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios, el cual se sustentaba, por una parte, en participaciones de los impuestos federales a favor de las haciendas locales y, por otra parte, en una contribución federal prevista originalmente en la Ley Federal del Timbre, que recaía sobre los ingresos tributarios de carácter local y municipal y que constituía una auténtica participación de los impuestos de esos niveles de gobierno a favor de la Federación. Posteriormente, con la reforma realizada al artículo 73, fracción X, de la Constitución General de la República, el dieciocho de enero de mil novecientos treinta y cuatro, se estableció a nivel constitucional, por primera ocasión, un sistema de coordinación fiscal basado en la participación que respecto de un preciso tributo federal distribuiría la Federación entre las entidades federativas, destacando que del análisis de los debates que dieron lugar a la citada reforma y de las modificaciones que se hicieron a la iniciativa del Ejecutivo, la que no contemplaba erigir a nivel constitucional el sistema de participaciones, se colige que fue intención del Poder Revisor de la Constitución reconocer que las actividades relacionadas con las materias previstas en la fracción X del mencionado artículo 73 de la Carta Magna únicamente podrían gravarse por la Federación y que, en el caso de las contribuciones relacionadas con la energía eléctrica, por constituir éstas una fuente importante de recursos para las haciendas locales, al sustraerse de las respectivas legislaturas la potestad tributaria respectiva, era necesario restañarlas a través de un sistema de participaciones que legalmente ya existía pero que se garantizaría con un precepto constitucional. Al tenor de este contexto constitucional se realizaron diversas reformas legales que conformaron un nuevo sistema de coordinación fiscal basado en las participaciones que de los impuestos federales y locales se redistribuirían entre los tres niveles de gobierno. Con posterioridad, conforme a la reforma constitucional del veinticuatro de octubre de mil novecientos

cuarenta y dos, se modificó radicalmente el sistema nacional de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, fragmentándose la regulación constitucional de la facultad legislativa del Congreso de la Unión, al normarse su distribución entre los referidos niveles de gobierno, en su ámbito general, en la fracción X del artículo 73 y uno de sus ámbitos específicos, el relativo al ejercicio de la potestad tributaria, en la fracción XXIX del propio precepto constitucional. Además, al crearse una disposición especial para regular la distribución de la potestad tributaria, se otorgó al Congreso de la Unión la atribución para imponer contribuciones en exclusiva sobre determinadas materias; asimismo, en la propia fracción XXIX se estableció que las entidades federativas participarían en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determinara, con lo que se consolidó el sistema de coordinación fiscal basado en la participación que concediera la Federación a las entidades federativas de lo recaudado vía tributos federales, pues tal participación no se limitaría a la de los ingresos derivados del impuesto a la energía eléctrica, sino también respecto de los diversos tributos especiales de carácter federal. En ese contexto, debe precisarse que, en esencia, el marco constitucional que se estableció a partir del año de mil novecientos cuarenta y dos es el sustento del sistema que a la fecha, en sede constitucional, rige la coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, sin que su estructura haya sido alterada como consecuencia de que en mil novecientos cuarenta y nueve se adicionara un inciso g) a la fracción XXIX del artículo 73 en cita, con el fin de reservar a la Federación la potestad para gravar en exclusiva la producción y consumo de cerveza.<sup>2</sup>

"COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO A PARTIR DEL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE. Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Norma Fundamental, realizada mediante decreto del veinticuatro de octubre de mil novecientos cuarenta y dos, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el treinta de diciembre de mil novecientos cuarenta y siete se creó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles,

<sup>2</sup> Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLXXIII/2000 Página: 437 Materia: Administrativa Tesis aislada. Precedentes: Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

previéndose en su artículo 8o., a favor de los Estados, el Distrito Federal y los territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que el cobro y control de tal contribución se realizaría de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, cifiéndose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo Federal; posteriormente, en la diversa Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la Federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para el efecto de la recaudación de la cuota federal y de la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del doce al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al naciente sistema de coordinación, el veintiocho de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres se expidió la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, con la que se conformó un sistema que buscaba evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, en principio, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales sobre actividades de esa naturaleza, derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, a tenor del convenio que celebraran con la Federación; sistema de coordinación, basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos, que perduró en su esencia hasta el año de mil novecientos setenta y tres, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de este último tributo. Ante ello, en este último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles, las entidades que celebraran el respectivo convenio recibirían el cuarenta y cinco por ciento de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación fiscal no se limitó al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues inclusive se previó en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 bis, reformado en diciembre de mil novecientos setenta y dos, la posibilidad de que se celebraran aquéllos respecto al impuesto



al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no se mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en mil novecientos setenta y ocho de la actual Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en mil novecientos ochenta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración entre la Federación y las entidades federativas de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal cuyo objeto es, por un lado, armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones que graven hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender la vigencia de los mismos; y, por otro lado, otorgar a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la respectiva participación debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.”<sup>3</sup>

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Conforme a lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal vigente, cuando una entidad federativa celebra el referido convenio de adhesión, ello acarrea diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al respectivo Congreso Local. En principio, la referida facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en abstenerse de imponer

---

<sup>3</sup> Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLXIX/2000 Página: 432 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada. Precedentes: Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará recibir ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al sistema nacional de coordinación fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso, la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 constitucional, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva de lo previsto en la tesis jurisprudencial número 146, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."<sup>4</sup>

"COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos

---

<sup>4</sup> Novena Época Instancia; Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLXVII/2000 Página: 431 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada. Precedentes: Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."<sup>5</sup>

En resumen, si bien existe concurrencia entre la Federación y los Estados no es sino a través de los mecanismos de coordinación fiscal como se ha evitado que las entidades federativas establezcan un ISR, un IVA, etc, aun cuando no existe restricción legal alguna y con el único fin de poder participar en la distribución que realiza la Federación de las ganancias que le deja la contribución. El Congreso más que delegar una facultad que no es exclusiva de la federación, con respecto al impuesto que he intitulado "al ingreso de las personas físicas con actividad empresarial y por honorarios", permite sin perjuicio de los convenios de coordinación, que los estados establezcan un impuesto al ingreso sin ver disminuido su porcentaje en la participación que se otorga por parte de la Federación con respecto al ISR.

La respuesta a la segunda problemática que formulamos en el sentido de que si al cobrar la Federación y los Estados tal impuesto no resulta inequitativo al generar una doble tributación. La respuesta deriva de lo siguiente:

---

<sup>5</sup> Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Mayo de 2001 Tesis: 2a./J. 17/2001 Página: 293 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia. Precedentes: Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Amparo en revisión 942/2000. Carlos Enrique Campos Stenner. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada. Amparo en revisión 943/2000. Jaime Martín García Corral. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías. Amparo en revisión 1291/2000. Gerardo Quiñones Canales. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Moisés Muñoz Padilla. Amparo en revisión 7/2001. Adriana Margarita García Soto. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz. Tesis de jurisprudencia 17/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintisiete de abril de dos mil uno. Noca: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 2240/97, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, enero de 2001, página 957.

En el capítulo segundo establecimos que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquéllos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; y que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

A primera vista parecería que el impuesto objeto de esta investigación, cumple con ambos criterios, sin embargo, de un análisis más exhaustivo veremos que no cumple con el segundo. Veamos.

El artículo séptimo transitorio en su fracción IX establece que las Entidades Federativas podrán estimar el ingreso y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

Es decir, cada entidad federativa dentro de su legislación interna podrá determinar el impuesto que se cobrará en base a los ingresos, por lo que el establecimiento de las cuotas estará al arbitrio de los Estados, siendo que se trata de una ley federal.

De lo anterior resulta la inequidad de este impuesto, dado que el impacto del tributo será diferente en cada Estado, que libremente podrá establecer las cuotas.

La inequidad se traduce pues, en que si una misma persona que tiene establecimientos en dos estados distintos, cuenta con la misma capacidad contributiva en ambos estados, el impuesto que pagará no necesariamente será el mismo, puesto que cada entidad federativa determinará el impuesto mediante el establecimiento de las cuotas que consideren pertinentes.

Por ejemplo, una persona puede obtener los mismos ingresos en uno y otro estado, pero pagar diversa contribución, por lo que se lesiona el principio de equidad puesto que el contribuyente de un mismo impuesto no guarda una situación de igualdad frente a una misma norma.

El mismo artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación establece que para los efectos de dicha fracción, cuando las personas físicas tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, únicamente se considerará el ingreso o la utilidad fiscal, según sea el caso, obtenidos en los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Cada estado contará, en principio, con la libertad para establecer la cuota que considere pertinente, violándose con ello el principio de equidad del impuesto.

Ahora bien, con la facultad que se les da a los Estados ¿no existe una doble imposición?, puesto que la Federación sigue cobrando el Impuesto Sobre la Renta en los rubros que ahora nos ocupan, y los Estados a partir de este año también pueden establecer un impuesto sobre los ingresos aunque con ciertas modalidades, lo anterior se conoce como "sobretasa".

Recordemos que la doble imposición fiscal se da cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto.

En el caso concreto que ahora nos ocupa, tanto el ISR como el artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002, tienen como objeto gravar el ingreso de las personas físicas, aún cuando la tarifa aplicable varía según el monto del ingreso, en síntesis se grava una misma fuente (los ingresos) con dos impuestos pero por dos sujetos distintos: el primero derivado de la LISR que corresponde a la federación y el segundo derivado de la Ley que establezca la legislación local.

Considero que en este caso se da una doble imposición, la cual no es inconstitucional toda vez que no viola directamente el principio de proporcionalidad y equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, aunado a que la Ley de Ingresos declara que no se considerará a tal impuesto como un incumplimiento a los convenios celebrados con la SHCP ni del artículo 41 de la LIVA.

En relación con la fuente del tributo, siempre estatal, y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia (y en México la Constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes. Considero que en este caso si existe una doble imposición fiscal, sin embargo no resulta inconstitucional al no violar directamente una garantía constitucional.

#### B) SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Siguiendo la Teoría General del Derecho, frente al sujeto activo encontramos al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el cual, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

El CFF en su artículo 1° define a los sujetos pasivos del impuesto como "las personas físicas y las morales que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El sujeto pasivo de este impuesto de acuerdo con el artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002 son las personas físicas que tributen en los términos de las Secciones I y II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Título IV se refiere a las personas físicas, el Capítulo II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales, la Sección I De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, la Sección II Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

También serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Título IV se refiere a las personas físicas, el Capítulo II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales, Sección III Del régimen de pequeños contribuyentes.

En términos generales el sujeto pasivo de este impuesto lo son las personas físicas con actividades empresariales y por honorarios, es decir, que perciban ingresos por actividades empresariales y profesionales, ya sea en el caso de actividades empresariales, en el régimen intermedio o en el régimen general.

Tales personas al colocarse en el supuesto jurídico se encontrarán obligados al pago del impuesto de acuerdo con el establecimiento de cuotas fijas que realicen los Estados.

Ahora bien, el artículo 120 fracción I de la LISR establece que se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderos de pesca o silvícolas.

Serán ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo 1 de la propia ley, ingresos a los que tradicionalmente se llama honorarios.

## 2. OBJETO DEL IMPUESTO.

Como ha quedado explicado en el capítulo primero y para no obviar en repeticiones innecesarias, el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, aún cuando el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica.

El objeto material del impuesto es normalmente cierta cantidad de dinero, si bien en el caso de algunos gravámenes puede efectuarse el pago en especie.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. En el caso particular del impuesto que ahora analizamos el objeto del impuesto, de acuerdo con el artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002, es el ingreso de personas físicas que lo perciban por actividades empresariales y profesionales, ya sea en el caso de actividades empresariales, en el régimen intermedio o en el régimen general, siempre que el monto de los ingresos mencionados no exceda de \$4'000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior.

Tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta serán también los ingresos de referencia obtenidos en el ejercicio anterior que no podrán exceder de \$1,500,000.00.

La misma LISR establece los ingresos que deberán acumularse para el cálculo del impuesto, una vez que se hayan hecho las deducciones autorizadas y se obtenga una utilidad fiscal.

Nos referíamos anteriormente al problema de la doble imposición fiscal, toda vez que la fuente de este tributo y el objeto del mismo considero que es semejante entre lo que grava la Federación y lo que ahora pueden gravar los Estados, cuestionándose en consecuencia la justicia (y en México la Constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes.

Rodríguez Lobato considera que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos, Federación, Entidades Federativas y Municipios, pues cada una actuará en su esfera competencial.

Tampoco hay problema si una fuente tributaria está gravada simultáneamente con dos o más tributos por el mismo sujeto activo, pues como ya hemos dicho en una fuente tributaria se puede precisar diversos objetos y en esta caso cada tributo estará referido a un objeto diferente. Igualmente no hay problema si un mismo objeto está gravado simultáneamente por los distintos sujetos activos, pues nuevamente estaremos frente a diferentes esferas competenciales. El problema, surge cuando un mismo objeto está gravado simultáneamente con más de un tributo por el mismo sujeto activo, pues en este caso, dicen, la superposición de tributos es violatoria del principio de Justicia y, en México, es inconstitucional.<sup>6</sup>

Por lo que se refiere a la legislación mexicana la doctrina considera que este tipo de superposición tributaria no es inconstitucional, pues la Ley Fundamental de México no contiene precepto alguna que prohíba la superposición de tributos y, en cambio, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del poder legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que la propia ley establece, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, como ya hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición tributaria no es inconstitucional y sólo habrá inconstitucionalidad si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal de la República.

### 3. BASE DEL IMPUESTO.

Es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federal, Distrito Federal, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro casos se reputé inconstitucional el sistema tributario.<sup>7</sup>

La Ley de Ingresos de la Federación cumple cabalmente con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que a la base corresponde toda vez que grava los ingresos no quedando a inducciones o referencias lo que debe entenderse por ingresos ya que la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece lo que se considera como ingresos tratándose de las personas físicas con actividad empresarial y por honorarios lo cual constituye el signo de capacidad contributiva elegido por el legislador como objeto del tributo relativo, en síntesis el impuesto

<sup>6</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, p. 131-143.

<sup>7</sup> Véase Cap. I, número 5, inciso C).



que ahora analizamos la base del mismo lo constituyen las actividades empresariales y profesionales que desarrollan las personas físicas, en el caso de actividades empresariales ya sea en el régimen intermedio o en el régimen general.

#### 4. TASA O TARIFA DEL IMPUESTO.

Las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenezcan a una misma categoría.

El artículo séptimo transitorio fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2002, establece que tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de las Secciones I y II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la tasa del impuesto no podrá exceder del 5%.

Tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (pequeños contribuyentes), la tasa del impuesto no podrá exceder del 2%.

El primer problema que se presenta en este rubro, consiste en que los Estados no pueden determinar la cuota del impuesto por ser una Ley Federal la que establece el impuesto sobre el ingreso de las personas físicas con actividades empresariales y por honorarios.

El hecho de que en este caso las Entidades Federativas podrán estimar el ingreso y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas, viola el principio de legalidad consistente en que ningún otro órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general, anteriormente dictada, más aún cuando la ley de Ingresos de la Federación es de carácter Federal y no son los propios estados quienes establecen este impuesto sino el Congreso de la Unión, quien estimo necesario establecer esta contribución a fin de cubrir el presupuesto.

Así pues, se faculta a los Estados para estimar el ingreso y determinar el impuesto, quedando margen para la arbitrariedad ya que cada estado establecerá su propia cuota, por lo que resulta a todas luces violatorio de la garantía de legalidad toda vez que el sujeto pasivo de la relación tributaria, no conoce en este impuesto, de forma cierta el impuesto que va a pagar, e incluso puede suceder que en dos estados obtenga el mismo ingreso, pero la cuota que se cobre en una y otra sea totalmente distinta puesto que cada estado establecerá su cuota, quedando totalmente en la incertidumbre.

Viola también el principio de equidad ya que de una revisión a las diversas tesis sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.<sup>8</sup>

En conclusión los estados no pueden determinar la cuota del impuesto tratándose de una ley federal y no local, caso este último, en el que sí podrían determinar dicha cuota base al tratarse de una ley local expedida por la legislatura del estado.

El segundo problema que se presenta consiste en que esta tasa se cobrará sobre la utilidad fiscal efectivamente percibida.

Aquí surge el problema consistente en que ni la Ley de Ingresos, ni el ISR o el Código Fiscal de la Federación, establecen que debe entenderse por "utilidad fiscal efectivamente percibida."

<sup>8</sup> IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, Marzo de 2000 Tesis: P./J. 24/2000 Página: 35 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia. Precedentes: Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán. Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Ernesto Martínez Andreu. Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo. Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González. Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

De lo anterior resulta aplicable la siguiente tesis jurisprudencial:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. LO que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el Art. 31, fracción IV Constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tiene un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no domestico", "uso domestico residencial", "uso domestico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que por ello, la ley fuera inconstitucional."<sup>9</sup>

De aquí que la oración "utilidad efectivamente percibida" no es una expresión de uso común o doméstico, ni es por sí sola comprensible, resultando a todas luces violatorio del principio de legalidad, porque la interpretación de este término queda al arbitrio de las propias Entidades Federativas.

En consecuencia este impuesto es inconstitucional por que viola las garantías de equidad consagrada en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM y la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 del mismo ordenamiento.

<sup>9</sup> AR 2053/, Bebidas Purificadas de Acapulco, S. A. de C. V., 16 ene. 1996. Unanimidad 11 votos; ponente: Mariano Azuela Gúitron; secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

## REFLEXIONES.

Aun cuando sobre pase el tema de investigación debo plantear las siguientes reflexiones.

El anterior análisis sugiere una urgente corrección del problema de las fuentes propias de ingreso. Para muchos la solución es fácil: devolver más (o todas, incluso) potestades tributarias a los estados y municipios. De hecho se maneja así en el discurso político de los partidos. Esta propuesta suena muy bien, es hasta bucólica. Sin embargo, hay un dilema. Devolver los impuestos a los estados y municipios es algo que hay que hacer con mucha cautela debido a que puede generar consecuencias desastrosas para el país.

Sin duda actualmente el federalismo es un mecanismo que debería permitir el incremento de los ingresos locales a través de la autonomía tributaria que la Constitución Política otorga a los Estados. No debiéndose entender como un mecanismo de participación en los ingresos federales, puesto que esta concepción ha distorsionado la efectiva relación, entre los distintos ordenes de gobierno, no obstante, el Gobierno Federal tendría que apoyar a los gobiernos locales que no cuentan con la infraestructura técnica y profesional para llevarlo a cabo.

El federalismo, tal y como la Constitución lo plantea, debe ser un sistema que posibilite a las entidades federativas incrementar sus ingresos locales, devolviéndoles autonomía tributaria para imponer sus propios impuestos a las ventas ya la renta de personas físicas y morales.

Este esquema tributario permitirá al contribuyente, en su carácter de votante, comparar el costo de los impuestos que está dispuesto apagar, para recibir los beneficios que el gobierno le otorgará a través de prestación de bienes y servicios públicos.

Un esquema de reforma fiscal equilibrado, daría una mayor autonomía financiera a las entidades federativas y un pleno ejercicio a las disposiciones constitucionales.

La mayor captación de recursos para las entidades autónomas, les dotaría de la capacidad para atender rezagos sociales y brindar servicios públicos de calidad a la población.

Existen varios argumentos para sostener que la devolución de los principales impuestos, como lo son el Impuesto sobre la Renta (ISR) y el IVA, puede tener efectos perversos y, a largo plazo, contraproducentes. La literatura al respecto es amplia.

Sin embargo, los factores que sugieren una centralización de la recaudación de la mayor parte de los impuestos son:

El gobierno central es más eficiente recaudando los impuestos a las personas físicas y morales, así como aquéllos sobre las transacciones. Con ello, además se debe evitar al máximo posible las distorsiones creadas por la exportación de impuestos y por las externalidades de los mismos.

Concentrando esas potestades, el gobierno central es más eficaz para reducir el impacto de un choque macroeconómico y en llevar a cabo el objetivo redistributivo.

La discusión anterior nos deja un amargo sabor de boca. Por un lado, sabemos que los gobiernos estatales no cuentan con los recursos suficientes para cumplir cabalmente con sus responsabilidades. Por otro, se tiene la contundente evidencia tanto teórica como empírica que la devolución de los impuestos más importantes a los estados no es muy recomendable. Si a eso le agregamos que, cuando menos en teoría, el gobierno federal no contará en adelante con recursos para rescatar financieramente a las entidades federativas y municipales.

No obstante, existen distintas alternativas para incrementar los ingresos de los gobiernos estatales. Algunas presentan ciertas ventajas sobre las otras. Su instrumentación, en todo caso, depende fuertemente de sus implicaciones políticas, ya que todas ellas conllevan costos - políticos - tanto para el gobierno federal como para los estados.

Actualmente ha surgido la figura de la sobretasa al ISR y al IVA, con una base determinada federalmente, un instrumento usado en muchos países del mundo. Del análisis realizado podemos desprender que el impuesto estatal al ingreso de las personas físicas con actividad empresarial y por honorarios surge en base a esta idea de la sobretasa.

Este tipo de acción presenta como principal ventaja el que no presenta el problema de devolver la potestad tributaria a los estados. Aquí la discusión debe centrarse en cuál será la tasa base federal sobre la que los estados podrán aplicar la sobretasa. Un ejemplo: si el gobierno federal decidiera que la tasa base del IVA sería de 12 por ciento, los estados podrían optar por no modificar la actual tasa (de 15 por ciento) o incluso aumentarla o disminuirla. Este último ejemplo no produciría costos políticos importantes al no tener que elevar el IVA. Sin embargo, este tipo de acciones genera mucho ruido pero tiene que hacerse. Debe reconocerse que se puede hacer uso de otro tipo de impuestos como los ISR, IEPS, etc. Esto es una posibilidad real, pero no nos ocuparemos de ello aquí.

Sin embargo para una verdadera reforma fiscal otras acciones tienen que ser tomadas paralelamente al establecimiento de

sobretasas.

Se tiene que replantear la asignación de responsabilidades. Esto es, debe quedar claro para el electorado cuáles son las responsabilidades de cada orden de gobierno (como mencionamos, actualmente existe cierta indefinición). En ocasiones los gobiernos estatales reclaman más recursos sin contemplar más responsabilidades.

En adición, algunas entidades federativas y municipales no han mejorado sus sistemas de recaudación y de administración. Ello tendría que ir de la mano con esta propuesta. Asimismo, el impuesto sobre la nómina puede ser un instrumento que ayudaría a elevar los ingresos propios. Actualmente existen 11 estados que no lo aplican. Otros tantos lo aplican a tasas mínimas. Es conveniente que se considere este impuesto.

Otra posibilidad es la de aumentar el porcentaje de la Recaudación Federal Participable. Esto se puede hacer siempre y cuando haya una reasignación de responsabilidades como lo mencionamos anteriormente.

Corregir problemas en los procesos de descentralización. El ejemplo más claro aquí es la descentralización en el sector educación, donde varios estados presentan carga elevada educativa lo que les ocasiona rigideces en sus presupuestos.

Revisar las transferencias condicionadas que si bien han transparentado el proceso de asignación de recursos, no resuelven los problemas financieros de los estados y municipios.

Este proceso tiene que reconocerse como una primera etapa de un proceso de más largo plazo.

## CONCLUSIONES.

1. El impuesto es una cierta prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el poder público (fisco) exige, sin que medie una contraprestación directa por parte del Estado al particular que lo pague.
2. Por lo que respecta a los fines del impuesto, esto es ¿para qué los impuestos?. Encontramos dos motivos genéricos, por una parte la recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, y por la otra la realización de determinados efectos económicos, variando conductas individuales y colectivas. Esto es, un objeto de ordenación. En todos los impuestos suele darse esta doble finalidad.
3. La clasificación de los impuestos es de suma utilidad para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer.
4. Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de "contribuyente" y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivadas (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.
5. El sujeto pasivo del impuesto lo es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria. El sujeto puede ser nacional o extranjero; ente público o privado, o bien persona física o jurídica. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya substituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

6. El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo.
7. La potestad tributaria se expresa en nuestra Norma Suprema como la facultad para imponer contribuciones, la cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y que se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley; que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de relación jurídica tributaria.
8. El principio Federal consiste en que los gobiernos centrales y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados, al otro, aunque actúen coordinados entre sí o en otras palabras, el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes.
9. La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional a favor del Congreso de la Unión, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquéllas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los Estados miembros.
10. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73 fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y, c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118).
11. No existe fundamento legal alguno que sustente la supuesta facultad que ahora se otorga a los Estados para establecer un impuesto sobre los ingresos que las personas físicas obtengan, puesto que al no ser facultad exclusiva de la Federación y al no estar prohibido a los Estados, estos últimos, sin necesidad de autorización o delegación de facultades pueden establecerla dentro de su legislación.
12. La legislación mexicana y la doctrina considera que este tipo de superposición tributaria no es inconstitucional, pues la Ley Fundamental de México no contiene precepto alguna que prohíba la superposición de tributos y, en cambio, contiene disposiciones que



facultan al Estado para que por conducto del poder legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que la propia ley establece, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad; que no es otro que el de justicia, como ya hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición tributaria no es inconstitucional y sólo habrá inconstitucionalidad si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal de la República.

13. El Congreso General de la República, un Órgano de carácter Federal es el que establece en la Ley de Ingresos que se publica cada año los impuestos que se van a cobrar, y dentro de éstos cuales son para la federación y cuáles son para los Estados. Aun cuando la facultad para establecer el ISR no esta delegado a la federación el congreso expide dicha ley porque concurre con los Estados, afectando estas y otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

14. El impuesto estatal al ingreso de las personas físicas con actividad empresarial y por honorarios es inequitativo ya que cada entidad federativa dentro de su legislación interna podrá determinar el impuesto que se cobrará en base a los ingresos, por lo que el establecimiento de las cuotas estará al arbitrio de los Estados, siendo que se trata de una ley federal, resultando en consecuencia inconstitucional porque el impacto del tributo no es el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, violando además la garantía de legalidad consagrado en la Constitución.

15. El hecho de que en este caso las Entidades Federativas podrán estimar el ingreso y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas, viola el principio de legalidad consistente en que ningún otro órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general, anteriormente dictada, más aún cuando la ley de Ingresos de la Federación es de carácter Federal y no son los propios estados quienes establecen este impuesto sino el Congreso de la Unión, quien estimo necesario establecer esta contribución a fin de cubrir el presupuesto.

16. Viola también este impuesto el principio de equidad ya que de una revisión a las diversas tesis sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición

de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, lo cual evidentemente no podrá evitarse, siendo la Ley de Ingresos de carácter Federal, corresponde al Congreso de la Unión establecer las cuotas y no a los Estados.

17. Este impuesto estatal resulta inconstitucional ya que la oración "utilidad efectivamente percibida" no es una expresión de uso común o doméstico, ni es por sí sola comprensible, resultando a todas luces violatorio del principio de legalidad, porque la interpretación de este término queda al arbitrio de las propias Entidades Federativas.
18. El federalismo, tal y como la Constitución lo plantea, debe ser un sistema que posibilite a las entidades federativas incrementar sus ingresos locales, devolviéndoles autonomía tributaria para imponer sus propios impuestos a las ventas ya la renta de personas físicas y morales.
19. El que la federación haya retomado la figura de la sobretasa al establecer este impuesto estatal al ingreso de las personas físicas con actividad empresarial y por honorarios no es la solución al problema fiscal en México, sólo se pospone temporalmente la verdadera reforma fiscal.
20. La reforma fiscal deberá permitir el incremento de los ingresos locales a través de la autonomía tributaria que la Constitución Política otorga a los Estados, tal vez no necesariamente con relación a los impuestos sobre los ingresos, que representan la mayor proporción de ingresos de la federación, pero tal vez si sobre otros impuestos que requieran un manejo eficiente que los estados pueden dar.

## BIBLIOGRAFIA.

- 1) B. Villegas, Héctor, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994 (5ª, ed).
- 2) Bielsa, Rafael, Compendio de Derecho Fiscal, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952, ND.
- 3) Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1998, ND.
- 4) Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1994 (9ª. ed).
- 5) Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Ed. Harla, 1997 (3ª. ed).
- 6) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Ed. Porrúa S. A., 1990 (16ª. ed).
- 7) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa, 1988 (3ª. ed).
- 8) Diccionario Jurídico 2000. Se encuentra el CD.
- 9) Dino Jarach, El Hecho Imponible, Buenos Aires, Ed. Abeledo-perrot, 1982 (3ª. ed).
- 10) Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique, Impuestos. Obra para Cátedra Universitaria, México, Ed. Docal Editores, 1977 (2ª. Ed).
- 11) Enciclopedia Universal Ilustrada, EUROPEO AMERICANA, Madrid, Ed. Esposa-Caloe S.A., s/f, T. III, Primera Parte.
- 12) Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, México, Ed. Porrúa S. A., 1998 (32ª. ed).
- 13) Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, Ed. Porrúa, S.A., 1994 (33ª. Ed. Revisada y actualizada por Manuel Fraga)
- 14) Garza Servando, J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultural, 1949, ND.
- 15) Giuliani Ponrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. De Palma, Tomo II, 1976, ND.

- 16) Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa S. A., 1997 (13ª. ed).
- 17) Martín, José María, Introducción a las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1982 (2ª. ed).
- 18) Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1959, ND.
- 19) Porras y López, Armando, Derecho Fiscal, México, Ed. Porrúa S. A., 1967 (1ª. ed).
- 20) Raluy Poudevida, Antonio, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, México, Ed. Porrúa, 2001 (46ª. ed), p. 76 y 231.
- 21) Reboud, Luis, Los Sistemas Fiscales y el Mercado Común, Instituto para la Integración de América Latina, (ENIAL), BID, Parte Tercera.
- 22) Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Ed. Harla, 1986 (2ª. ed).
- 23) Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Parte General, México, Ed. Cárdenas, 1986, ND.
- 24) Suprema Corte de Justicia de la Nación, La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, México, Ed. Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores de la SHCP, 1997.
- 25) Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1995 (2ª. ed).
- 26) Von Eheberg, Karl Theodor, Compendio de Hacienda Pública, México, Ed. América, 1945, ND.

#### LEYES UTILIZADAS.

- A) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.
- B) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- C) CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- D) LEY DE COORDINACION FISCAL.
- E) LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL 2002.
- F) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- G) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- H) LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL EN MATERIA MINERA.