

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS"

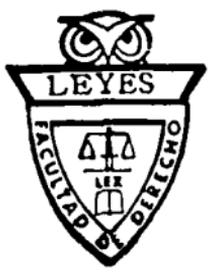
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

CHRISTIAN MOSIG REIDL





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AV. PARRA DE
 MEXICO

Cd. Universitaria, D.F., 25 de septiembre del 2002.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante MOSIG REIDL CHRISTIAN bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS".

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO
 DE
 DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
Y A SU FACULTAD DE DERECHO

A MIS PADRES
PATRICIA Y GUSTAVO,
por su amor, confianza y apoyo

A MI HERMANA,
PAOLA,
por todo el amor y la alegría que me ha dado

A MI TÍA
LUCY,
con mucho cariño y por todo su apoyo

A LIZETH,
con todo mi amor

AL LICENCIADO MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES,
con gran admiración y respeto

A MI FAMILIA Y AMIGOS,
quiénes son una parte importante de mi vida

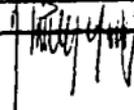
Alcance a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: CHRISTIAN MOSIG REIDL

CHA:

3110102

MA:



INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	p. 1
I.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	
1.1. Concepto	p. 3
1.2. Ingresos, su clasificación en la ley	p. 5
1.3. Los impuestos	p. 7
a. Concepto	p. 8
b. Su clasificación	p. 12
II.- OBLIGACIÓN FISCAL	
2.1. Definición	p. 17
2.2. Relación tributaria	p. 18
2.3. Objeto del tributo	p. 18
2.4. Hecho imponible y hecho generador	p. 19
2.5. Nacimiento de la obligación fiscal	p. 22
III.- CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS	
3.1. Principios teóricos	p. 24
a. Principio de justicia	p. 24
b. Principio de certidumbre	p. 27
c. Principio de comodidad	p. 28
d. Principio de economía	p. 29
3.2. Características legales	p. 30
a. Principio de legalidad	p. 30
b. Principio de generalidad	p. 33
c. Principio de obligatoriedad	p. 34
d. Principio de proporcionalidad	p. 34

e. Principio de equidad	p. 37
f. Competencia tributaria entre la Federación, los Estados y el Municipio	p. 38
g. Elementos de los impuestos	p. 50

IV.- IMPUESTO SOBRE TENENCIA

4.1. Origen histórico	p. 52
4.2. Definición en la ley	p. 54
4.3. Elementos	p. 55
4.4. Coordinación fiscal entre la Federación, Estados y municipios	p. 71

V.- INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

5.1. Violación a la garantía de proporcionalidad	p. 76
5.2. Violación a la garantía de equidad tributaria	p. 112
5.3. Violación a la garantía de audiencia	p. 137

CONCLUSIONES	p. 142
--------------	--------

BIBLIOGRAFÍA	p. 148
--------------	--------

LEGISLACIÓN CONSULTADA	p.150
------------------------	-------

INTRODUCCIÓN

Desde su comienzo, el hombre ha tratado de unir sus fuerzas y agruparse en sociedad, pues como es sabido, el hombre es un ser social por naturaleza.

Para que dicha sociedad pueda llegar a funcionar de manera eficiente y lograr que sus habitantes subsistan de la mejor manera, han tenido que crear ciertas reglas e imponer un orden.

A lo largo de la historia y la evolución del hombre, las distintas sociedades han creado Sistemas Jurídicos complejos para satisfacer sus propios fines, esto es, han creado leyes, reglamentos y normas para organizar la vida del hombre en sociedad.

Ahora bien, en nuestro país como en muchos otros, se han creado normas y se ha establecido un Sistema Jurídico propio, con una división de poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), que permiten el desarrollo de la sociedad y la vida en armonía.

En nuestro Sistema Jurídico existen normas que permiten al poder Legislativo crear otras siguiendo un procedimiento (proceso legislativo) y respetando las garantías que en la constitución se establecen.

Cuando estas garantías son violadas o no son respetadas por las normas que crea el Poder Legislativo, nos encontramos en presencia de una regla que se puede considerar inconstitucional y que debe de ser combatida por los medios de defensa contemplados en nuestra Carta Magna.

El tema a tratar en la presente tesis profesional, es la cuestionable constitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos,

pues del análisis de dicha Ley se puede demostrar que existen ciertas violaciones a las garantías de Proporcionalidad, Equidad y Audiencia contenidas en nuestra constitución y que a lo largo de este trabajo se analizarán.

La recaudación del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos significa para el Estado un ingreso bastante considerable, en virtud de que, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, se estimó recaudar 9,838.9 millones de pesos que representan aproximadamente un 1.22% de los ingresos por los impuestos en 2002, así mismo, los contribuyentes o personas obligadas al pago de este impuesto se ven disminuidas en su patrimonio de igual manera, además se puede considerar que este impuesto no es muy estudiado por la doctrina y debe de ser considerado como importante y trascendente para el desarrollo de nuestro país.

Para lograr una mejor comprensión del tema y demostrar que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos es inconstitucional, en el presente trabajo se incluyen cinco Capítulos.

En el primero de ellos se estudia la Actividad Financiera del Estado, dentro del cual incluimos los conceptos de Ingreso e Impuesto y las distintas clasificaciones que la doctrina les ha dado.

En el Segundo Capítulo se analiza la Obligación Fiscal en donde se explica la Relación Tributaria y el nacimiento de la Obligación Fiscal.

Dentro del tercer Capítulo se estudian las características de los impuestos en donde se analizan los Principios Teóricos y Legales que de una manera u otra tienen una íntima relación.

Una vez que se analizaron las características de los impuestos, en el Capítulo cuarto, se explica el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos en particular en donde se detalla su origen histórico, su definición y los elementos que lo componen.

Por ultimo y como consecuencia del análisis de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se analiza su posible inconstitucionalidad y se estudian por separado las garantías de Proporcionalidad, Equidad y Audiencia en relación con la misma.

I. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1. CONCEPTO.

El Estado debe procurarle a sus integrantes los medios necesarios para su subsistencia y para poder obtener dichos medios debe de realizar gastos y beneficiarse de recursos económicos. Toda colectividad tiene necesidades diversas y complejas y para que el Estado pueda lograr proporcionar a sus integrantes estas necesidades debe de funcionar de manera eficiente.

El objetivo de toda colectividad es llegar a subsistir de la mejor manera posible, y procurar que todos sus integrantes tengan una seguridad para la vida futura.

Para que el Estado este en posibilidad de procurarle a sus habitantes los medios suficientes para su subsistencia, necesita realizar ciertas actividades entre las cuales se encuentran las actividades financieras.

Para Rossy, autor citado por el Maestro Raúl Rodríguez Lobato, "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades".¹

Como podemos observar de la definición antes descrita, el Estado tiene la necesidad de llevar a cabo ciertas actividades para la realización de sus objetivos, estas son: el determinar el gasto del Estado para cubrir sus necesidades, la determinación de la forma en que se va a cubrir dicho gasto y la manera en que se van a obtener los medios para cubrirlo, la obtención de estos medios, la administración de los mismos y el empleo de los medios obtenidos para lograr un bienestar para la colectividad.

Ahora bien, al Derecho Financiero le corresponde estudiar las tres últimas etapas de las cinco antes mencionadas de la actividad financiera del Estado, que serían la obtención de los medios dinerarios (ingreso del Estado), la administración de los mismos y el empleo de los recursos para la subsistencia de sus habitantes.

Para concluir podemos decir que el Derecho Financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el ingreso del Estado, la administración y la utilización de estos para lograr sus fines.

¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla (2a. edición), México, 1986, p. 3.

1.2. INGRESOS, SU CLASIFICACION EN LA LEY.

El Ingreso del Estado como el primer momento de su actividad financiera, lo define Adolfo Arrijo Vizcaino como " las aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir con el gasto público".²

Por otra parte, la ley de ingresos, como su propio nombre lo indica, señala que ingresos se propone percibir el Estado en el siguiente año fiscal y contempla como tales a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamiento y productos.

Los ingresos del Estado se encuentran descritos en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación y definen a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos de la siguiente manera:

- Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

- Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social

² ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, (Décima segunda edición), México 1997, p. 82.

o a las personas que se benefician de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el propio Estado.

- Las contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

- Los derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

- Los aprovechamiento son los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

- Los productos son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

La manera que el Estado adopta para recabar dichos ingresos, es mediante el establecimiento de tributos en la ley, los cuales son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto jurídico que establecen las propias normas

En efecto, los ingresos que percibe el Estado que son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto jurídico establecido en la ley, los impone el Estado debido a su potestad tributaria que en palabras de Raúl

Rodríguez Lobato significa: "el poder jurídico para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a cubrir sus necesidades".³

La potestad tributaria la ejerce únicamente el estado a través de sus tres poderes (Legislativo, ejecutivo y judicial), los cuales se encargan en primer lugar de expedir las leyes que establecen los tributos, en segundo lugar, aplicar la ley y en tercero dirimir controversias entre la administración y el gobernado, respectivamente.

Como hemos observado, los ingresos del Estado los recauda el mismo debido a su potestad tributaria y la necesidad de cubrir los gastos públicos tendientes a mejorar la vida de los individuos en una colectividad.

1.3. LOS IMPUESTOS.

Antes de entrar al estudio de la definición del impuesto, es conveniente fijar su ubicación en el Sistema Jurídico Mexicano.

Los impuestos se ubican dentro de nuestro sistema jurídico como parte integrante del Derecho Fiscal. El Derecho Fiscal para Rodríguez Lobato es: "el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".⁴

En la doctrina se han realizado diversos estudios para tratar de clasificar al Derecho fiscal en distintas ramas del derecho, algunos clasifican al Derecho

³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Haría (2a. edición), México, 1986, p. 6.

⁴ Op. Cit., Rodríguez L., p. 13.

fiscal dentro del Derecho Financiero, que a su vez pertenece al Derecho Administrativo y este al Derecho Público, lo que supondría que el Derecho Fiscal deviene de otras ramas.

Ahora bien, existen otros autores que atinadamente sostienen que el Derecho Fiscal pertenece a una rama de Derecho Autónomo, es decir, que debido a su muy particular objeto de estudio podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares y forman un sistema de normas distinto a los otros sistemas normativos ya conocidos.

Es por lo anterior que el Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho que no emana de ninguna otra y que si bien utiliza conceptos de otras ramas, la necesidad de tener sus propias normas y principios distintos a los contemplados por otras, lo ha hecho apartarse de estas y es así simplemente por la amplia diversificación de la actividad humana, la complicación y avance de las instituciones a lo largo de la historia.

El Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama autónoma del Derecho, regula específicamente los ingresos del Estado.

a. Concepto

Para definir a los impuestos analizaremos las definiciones que han marcado las leyes fiscales mexicanas a lo largo de la historia:

El artículo 2o. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), establecía que:

"Son impuestos las prestaciones en especie o en dinero que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Como ya hemos mencionado, la Fracción I, del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente, define a los impuestos como:

"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".

Podemos incluir diversas críticas que ha sufrido esta definición como por ejemplo la de Raúl Rodríguez Lobato quien considera que "la anterior definición es censurable, por que en si misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comento".⁵

La crítica que formula esta encaminada a sostener que, la definición del Código Fiscal de la Federación, no es propiamente una definición, toda vez que, en primer lugar, el concepto de la norma en comento es común a todos los tributos, ya que todos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y en segundo lugar, por que no precisa la naturaleza del impuesto sino que por método de eliminación de las demás contribuciones se obtiene un resultado.

Otra crítica la formula el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino quien señala que la definición del código vigente "olvida hacer referencia a varios de los

⁵ Op. Cit., Rodríguez L., p. 61.

elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos^o,

El maestro opina que la definición que debe adoptar la ley necesita indicar que los impuestos constituyen una prestación y que esta deriva de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el fisco y el contribuyente, que los impuestos pueden ser pagados en dinero o en especie, que son obligatorios para todo aquel que se encuentre en el supuesto de ley y que estos deben ser destinados a sufragar los gastos públicos.

Ahora bien, haciendo una comparación de las anteriores críticas y el texto del artículo 2° del Código Fiscal vigente hasta diciembre de 1982, nos podemos percatar que en sí los elementos que le faltan a la definición del texto vigente del artículo 2° de la ley tributaria, están contenidos en el anterior texto por lo que para obtener una definición completa de que son los impuestos debemos acudir a la doctrina la cual los define fijando la naturaleza de los mismos.

Por otra parte, el maestro Arrijo Vizcaino también critica a la definición del texto vigente, ya que a su juicio las palabras DE HECHO que contiene la norma deben desaparecer, toda vez que, si una situación se encuentra prevista en una norma jurídica deja de ser DE HECHO para convertirse en una hipótesis jurídica

Podemos concluir que para llegar a una definición completa de los impuestos nos debemos acercar a la doctrina y así poder fijar la naturaleza de los mismos.

^o Op. Cit., Arrijo V., p. 325.

En la doctrina, existen diversos autores que han hecho estudios para obtener una definición de lo que son los impuestos. A continuación citaré solamente algunas de estas que considero son las más completas:

Raúl Rodríguez Lobato cita la definición del maestro De la Garza la cual señala que "El impuesto es una prestación tributaria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."⁷

Otra definición que nos parece completa y adecuada es la del propio Rodríguez Lobato quien se refiere al impuesto como "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".⁸

Por otra parte la obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", de Emilio Margáin Manautou contiene las definiciones de Bielsa y Fleiner, las cuales transcribo a continuación:

Bielsa manifiesta que los impuestos son "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".⁹

Por su parte, Fleiner considera que los impuestos son "prestaciones que el estado u otras corporaciones de derecho público exigen en forma unilateral y

⁷ Op. Cit., Rodríguez L., p. 61.

⁸ Idem.

⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa (12a. edición), México, 1996, p.77.

de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".¹⁰

Como complemento a las anteriores definiciones cito a Ernesto Flores Zavala quien opina que "el impuesto es en esencia, una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado".¹¹

Del análisis de las definiciones a que se ha hecho mención, podemos concluir que los impuestos son prestaciones a cargo de personas físicas y morales, en dinero o en especie, obligatorias para todo aquel que se encuentre en el supuesto jurídico que contiene la ley y que son establecidas por el Estado para cubrir el gasto público.

b. Su clasificación

Existen diversas clasificaciones de los impuestos en la doctrina, las cuales parecen coincidir con los autores y son las que generalmente se utilizan como referencia. En este inciso analizaremos estas clasificaciones.

Para Raúl Rodríguez Lobato, una de las clasificaciones de los impuestos sería en directos e indirectos, que a su vez contempla varios criterios para su correcta clasificación, el primer criterio que cita en su obra es el de incidencia y señala que los impuestos directos "son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas, y son impuestos indirectos los que

¹⁰ Idem.

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1980, p. 47.

sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo."¹²

Existen otras consideraciones respecto a este criterio como la que propone el maestro Margain Manautou que dice que, "En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugué 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 los indirectos los que gravan los consumos..."¹³

El segundo de los criterios adoptado por el maestro Rodríguez Lobato es el de la manifestación de la capacidad contributiva que señala que: "son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza, y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos y transferencias."¹⁴

Para llegar a una conclusión y resumir esta clasificación podemos decir que los impuestos se clasifican en directos e indirectos, los primeros tienen por

¹² Op. Cit., Rodríguez L., p.67.

¹³ Op. Cit., Margain M., pags. 89 y 90.

objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos, como sería la renta, mientras que los segundos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo o transferencias.

La doctrina fiscal sostiene una segunda clasificación de los impuestos en reales y personales, la cual, como se verá mas adelante, resulta trascendental para determinar cómo debe cuantificarse el objeto del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, es decir como se establece su base.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, en su obra Derecho Fiscal, señala que:

"Por contribuciones o tributos "reales" se entienden aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona -física o moral- y una cosa o un bien.

Por otra parte, por tributos personales debemos entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimiento obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etc.), a los que se encuentran dedicados e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales..."¹⁵

Los primeros (impuestos reales), son aquellos que se establecen tomando en cuenta a los bienes y cosas que gravan y no así las condiciones

¹⁴ Op. Cit., Rodríguez L., p. 68.

¹⁵ Op. Cit., Arrijo V., p. 477.

personales del sujeto pasivo; solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza, en cambio los impuestos personales atienden a la capacidad contributiva de las personas en cuanto a su situación personal, sin importar los bienes que posean.

Con respecto al tema del trabajo presentado, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, grava la tenencia o uso de vehículos, es decir, la relación de hecho que existe entre una persona y una cosa, como es un vehículo, por lo que se trata de un impuesto real.

El criterio antes expuesto es acogido, incluso por el destacado especialista en la materia fiscal, el licenciado Sergio Francisco de la Garza en su obra "Derecho Financiero Mexicano", en donde textualmente comenta:

"3. Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Se clasifican como impuestos reales "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial."¹⁶

Como se puede observar, en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, al igual que en los impuestos prediales locales, el Legislador grava una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, es decir grava los vehículos y los predios, un bien determinado del patrimonio de las personas.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa (16a. edición), México, 1990, p. 393.

En otra clasificación de los impuestos tenemos a los Generales y Especiales, en donde los primeros se entiende que gravan diversas actividades económicas que tienen la misma naturaleza, en tanto que los tributos especiales son los que inciden sobre una determinada actividad económica.

Otro criterio para clasificar a los impuestos en generales y especiales lo detalla el maestro Rodríguez Lobato y dice que "el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica."¹⁷

Como ejemplo de impuesto general tenemos al impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado que gravan diversas actividades económicas y por otro lado un ejemplo de impuesto especial sería el impuesto sobre adquisición de inmuebles el cual grava una actividad determinada en forma aislada.

También se puede clasificar a los impuestos en Específicos y Ad-valorem, entendiendo al primero como al que se establece en función a una unidad de medida, o calidad del bien gravado y el impuesto ad-valorem es el que se establece en función del bien gravado.

II. OBLIGACION FISCAL

Hay diversos tipos de obligaciones entre las cuales encontramos a la obligación fiscal que no consiste únicamente en el deber que tiene una persona de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de haber nacido una relación tributaria entre ambos y que puede ser exigible coercitivamente, sino que también puede ser la obligación de hacer, no hacer o tolerar.

¹⁷ Op. Cit., Rodríguez L., p. 69.

La doctrina ha clasificado a la obligación fiscal en dos grupos, la obligación fiscal sustantiva y la formal que se pueden distinguir por su objeto. La obligación fiscal cuyo objeto es un dar se denomina obligación sustantiva y la que su objeto es un hacer, no hacer o tolerar se denomina formal.

En este capítulo nos enfocaremos al estudio de la obligación fiscal sustantiva que es aquella que su objeto es un dar, toda vez que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos es un tributo que genera una obligación de dar.

2.1. DEFINICIÓN

Como definición de obligación fiscal se cita a continuación la adoptada por el maestro Emilio Margáin quien sostiene que la obligación fiscal es: "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."

Por su parte De la Garza define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie."

De las anteriores definiciones, podemos decir que la obligación fiscal es el vínculo jurídico que constriñe a una persona llamada deudor al cumplimiento de una prestación en especie o en dinero exigido por el estado en su carácter de sujeto activo por la realización de un presupuesto jurídico establecido en la ley llamado hecho imponible, que mas adelante analizaremos.

Como dato importante podemos mencionar que existen diversas clases de obligaciones y para poder distinguir la obligación fiscal de otras, la doctrina ha encontrado diversas diferencias entre la obligación fiscal y la obligación de Derecho Privado las cuales consisten principalmente en lo siguiente:

- a) La obligación fiscal es de Derecho Público, y siempre será regulada mediante las normas de esta rama del Derecho.
- b) La obligación tributaria tiene su fuente únicamente en la ley, en cambio la obligación de derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito etc.
- c) En la obligación fiscal el sujeto activo siempre es el Estado, mientras que en la obligación de derecho privado puede ser el Estado o un particular.
- d) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para cubrir el gasto público, en la obligación privada no.

2.2. RELACION TRIBUTARIA

Para poder obtener un concepto de relación tributaria acudimos a la obra del maestro Margáin, quien sostiene que "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."

La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo o deudor y nunca del acreedor o sujeto activo, en este caso el Estado.

2.3. OBJETO DE TRIBUTO

En la ley fiscal se debe señalar cuál es el objeto del gravamen que se pretende establecer, o sea, lo que grava. Cuando se habla de objeto de tributo, se está haciendo referencia a aquello que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

Como lo expresaría en sus palabras el Maestro Rodríguez Lobato, el objeto del tributo es "la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc".¹⁸

Otra definición de la doctrina que pudiera darnos una idea mas clara de lo que es el objeto de un impuesto es la expresada en las palabras del maestro Carlos Giuliani Fonrouge que nos dice que "el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo."¹⁹

Como podemos observar, se advierte que el Legislador, al observar en la realidad una riqueza, decide gravarla, estableciendo en una ley el supuesto normativo determinante del impuesto, lo cual constituye el objeto mismo.

El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho grabada por la ley fiscal, es decir, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo.

2.4. HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

¹⁸ Op. Cit., Rodríguez L., p. 112.

El hecho imponible se puede definir como el presupuesto de hecho o hipótesis contenido en las normas jurídicas tributarias, que genera una obligación tributaria al realizarse.

De la anterior definición se desprende que situarse en el supuesto jurídico contenido en las normas de derecho fiscal, provocaría el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Podemos referirnos a la definición del maestro Sainz de Bujanda, citada por Rodríguez Lobato, que nos dice que el hecho imponible es: "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".²⁹

Es necesario citar las tres fuentes de donde puede emanar una obligación para entender mejor este punto:

- a) La ley por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico. Estas obligaciones son llamadas "meramente legales". Estas obligaciones no existen en derecho tributario.

- b) La voluntad del sujeto dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como tal fuente de obligación. Estas son las obligaciones voluntarias que tampoco se dan en derecho tributario.

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Editorial Depalma, 3a. edición, Buenos Aires, 1978, Volumen I, p. 422.

- c) La ley, unida a la consumación de un hecho previsto por ella y distinto de la voluntad de obligarse; éstas son las obligaciones "ex-lege". En el campo que nos ocupa estas obligaciones sí se dan en virtud de que al realizarse un hecho voluntario o no, que se encuentre previsto en una ley previamente establecida, se produce una obligación tributaria cumpliendo con las formalidades o requisitos establecidos por nuestra carta magna.

Al respecto, Hensel sostuvo "que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización en la vida real, de este hecho jurídico contemplado por la ley".²¹

El hecho generador de una obligación fiscal es la adecuación de una conducta al supuesto jurídico previsto en la ley, el cual debemos distinguir del hecho imponible. El hecho imponible es la hipótesis contenida en la ley, mientras que el hecho generador es el hecho material que se adecua a este supuesto contenido en la ley, que son los dos elementos necesarios para el nacimiento de la obligación fiscal.

Es pues un principio fundamental de la ciencia jurídica el que toda norma legal deba redactarse conteniendo la posibilidad de que un hecho determinado, al momento de realizarse, caiga en el supuesto normativo que la ley previamente estableció, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

²⁰ Op. Cit., Rodríguez L., p. 115

²¹ Op. Cit., De la Garza, S., p. 548.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación dispone que:

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

De la anterior transcripción se puede apreciar el momento que se da el hecho generador del tributo que es cuando se realizan las situaciones jurídicas previstas por la ley, sin embargo es necesario distinguirlo al de su determinación en cantidad líquida.

En ocasiones, el sujeto pasivo se ubica en la hipótesis prevista en la norma jurídica, en este momento se genera la obligación fiscal, el cual es distinto del momento en que se conoce el monto en cantidad líquida, para lo cual necesitan existir una serie de circunstancias. En otras palabras, se dan múltiples ocasiones en que surge la obligación fiscal sin que esto signifique que el importe de la misma se cuantifique ipso facto.

2.5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Como ya hemos comentado, el hecho imponible es la hipótesis normativa contenida en la ley para el nacimiento de una obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material el cual se adecua al supuesto previsto en la norma, el cual genera el nacimiento de la obligación. El momento del nacimiento de la obligación fiscal es cuando se da el hecho generador y nace automáticamente cuando se encuentra en el supuesto establecido en la ley.

Así mismo el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación antes transcrito en esta tesis profesional, dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes

fiscales, lo que determina exactamente el momento de nacimiento de la obligación.

Tratándose de impuestos , la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico que supone la ley, el cual siempre tendrá que ser por un particular.

Tratándose de Derechos, la obligación fiscal nace cuando el Estado realiza la obra de interés general, la cual beneficia determinadamente a un sector de la población.

Para concluir podemos decir que en el momento en que una conducta se adecue a un supuesto jurídico contemplado en la ley fiscal, nace una obligación por parte del contribuyente, que tendrá que cubrir en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

III. CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS.

El presente capítulo es de suma importancia, pues en el se analizaran los principios básicos y fundamentales del Derecho Fiscal, así como las características de los impuestos. Los principios teóricos a que me refiero, tienen importantes características debido a que durante la historia del Derecho en general se han venido utilizando y plasmando en diferentes Constituciones y Leyes, y por tanto se han transformado en Derecho Público.

El Derecho Fiscal tiene como principal objetivo regular con certeza, obligatoriedad, justicia, equidad y proporcionalidad la relación tributaria. Algunas de estas ideas fueron tomadas de los diferentes principios que se analizaran más adelante.

El origen de estos principios se encuentran plasmados desde el siglo XIII, por el famoso economista inglés Adam Smith, en su obra "Riqueza de las Naciones", que desde luego analizaremos detenidamente.

Estos principios han sido perfeccionados con el transcurso del tiempo por diversos tratadistas, lo que ha dado lugar a otros principios básicos.

Las características de los impuestos, llamémoslas características legales, tienen a su vez origen en los principios básicos del derecho fiscal, costumbres y leyes, por lo que es básico el estudio de estas características para poder entender los alcances del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

3.1 PRINCIPIOS TEORICOS

Como lo hemos apuntado el economista inglés Adam Smith, en el libro V de su obra "la Riqueza de las Naciones", formulo cuatro principios básicos de los tributos en general, los cuales consisten en los principio de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

a. PRINCIPIO DE JUSTICIA

El principio de justicia de Adam Smith consiste en que "los ciudadanos de cualquier Estado deben de 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. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en

proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".²²

La capacidad económica de las personas la podemos definir como lo hace el maestro Rodríguez Lobato quien señala que: "Se entiende que posee capacidad contributiva (capacidad económica) la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, .."

El anterior principio sostiene que los sujetos que tengan mayor capacidad económica, esto es, que tengan mayores ingresos o mayores aptitudes para lograr estos ingresos, generalmente tendrán que contribuir con el gasto del Estado en mayor proporción a aquellos que tengan menor capacidad económica.

Para tratar de explicar mejor este principio, la doctrina ha adoptado dos principios mas que son el de generalidad y el de uniformidad.

Principio de generalidad

El principio de generalidad, significa en palabras del maestro Sánchez de León, "que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, 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".²³

De la anterior definición se desprende que un impuesto es general cuando comprende a todas las personas que se encuentren en la situación

²² SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Herder, Barcelona, 1966, pp.726-727.

²³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor (9a. Edición), México, 1994, p.247.

jurídica o de hecho prevista en la ley, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa.

Existe una excepción a este principio, la cual señala que solamente deberán eliminarse de este supuesto a las personas que no tengan capacidad contributiva. Se entiende que las personas que tienen capacidad contributiva son aquellas que sus ingresos rebasan el límite para subsistir, esto es, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Este principio va en contra de las leyes privativas, personales o concretas, y se inclina por la abstracción e impersonalidad que debe prevalecer en el contenido de una ley impositiva. El principio de generalidad se traduce en que se encuentran obligados todas aquellas personas que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señalen las leyes tributarias, quedando exceptuados de ellas los sujetos determinados expresamente por la propia ley.

Principio de uniformidad

Este principio sostiene que todas las personas deben de ser iguales frente al tributo, esto es, que a todas las personas que se encuentren en una situación jurídica igual, se les reconozca esta igualdad y se les imponga una obligación idéntica.

Al respecto es aplicable la teoría del sacrificio, que señala que, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponda pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción.

Para cumplir con este principio, la ley debe contener los elementos esenciales para que les de un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

b. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

El principio de certidumbre, sostiene que todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, es decir, que la ley establezca con certeza los elementos esenciales del tributo, como lo son el sujeto, el objeto, la tasa, la cuota o tarifa, la base, la fecha de pago y la sanción aplicable.

Al respecto Adam Smith nos dice que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula de recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de mal querencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar".²⁴

A propósito de las ideas de Adam Smith, Sánchez León dice: "este principio requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley, por lo que

²⁴ Op. Cit. , Smith, p. 727.

respecta a sus elementos y características fundamentales como son: sujeto, objeto, tasas, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones. El principio que nos ocupa 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 contribuyentes".²⁵

Al respecto, podemos concluir que si una ley fiscal contiene sus elementos esenciales con certeza y precisión, podemos asegurar que se reduciría considerablemente la posibilidad de que los organismos recaudadores abusen de los contribuyentes, cobrando tributos en condiciones confiscatorias y ruinosas.

c. PRINCIPIO DE COMODIDAD

Este principio consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente, es decir, que la ley debe establecer fechas o periodos que le sean prácticos y ventajosos, atendiendo a la naturaleza del gravamen.

Este principio atiende al aspecto de la observancia del cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, esencialmente la de pago, por parte de los contribuyentes, para que resulte poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.

Al respecto Adam Smith nos comenta: "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casa, pagadero en el momento mismo que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente,

²⁵ Op. Cit., Sánchez, L., p. 248

pues se supone que en esa época se haya en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo, que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se haya en libertad de adquirirlos o no, según le parezca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar."²⁶

d. PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Por último, respecto al principio de economía, Adam Smith nos señala que: "todo impuesto debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda".²⁷

De la anterior transcripción a la obra del famoso economista, podemos observar que este principio consiste en que la recaudación no debe ser onerosa, o sea, la diferencia entre el ingreso del estado y la que se recaude de los contribuyentes tiene que ser la menor posible.

Lo anterior significa que el monto a recaudar por parte del Estado, plasmado en la Ley de Ingresos, debe de ser similar al monto realmente recaudado.

El principio que se estudia, atiende a la economía del estado, en la medida que se trata de lograr el mejor manejo de la recaudación, control y administración del impuesto al menor costo posible; para lo cual el estado debe

²⁶ Op. Cit., Smith, p. 727

utilizar técnicas más adecuadas que le permitan obtener el mayor rendimiento posible para satisfacer las necesidades públicas.

3.2. CARACTERISTICAS LEGALES.

Hablando de los impuestos, debemos recordar que hay ciertas características legales que estos deben reunir, para cumplir así con los principios básicos del derecho fiscal contemplados en nuestra constitución.

a. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La primera característica y la mas importante es que el impuesto y todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario, deben estar establecidas en la ley. Este principio es conocido como el principio de legalidad.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales.

Lo expresado en el mencionado precepto constitucional en cuanto a que los particulares deben pagar sus contribuciones de la manera que lo dispongan las leyes, es conocido por la doctrina jurídica y por la jurisprudencia mexicana como el principio de legalidad en materia tributaria, el cual es concebido, inclusive, a nivel de garantía individual.

El principio de legalidad tributaria ha sido reconocido por el legislador federal y consignado en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación al

²⁷ Idem.

establecer que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.

De acuerdo con lo anterior, toda obligación tributaria debe estar debidamente consignada en una ley, principio que es expresado por el aforismo latino "nulum tributum sine lege", es decir, no puede existir un tributo sin una ley que le de origen.

Dino Jarach en su obra "Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, página 107, señala:

"El aforismo latino nullum tributum sine lege, significa que no habrá tributo sin ley. Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y por lo tanto, sólo la ley debe definir cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria".²⁸

Ahora bien, la Ley que establezca una obligación tributaria a cargo de los particulares debe ser formal y materialmente legislativa. En su sentido formal, la Ley debe ser expedida por el Congreso de la Unión, para el caso de contribuciones federales. La ley en su sentido material, se refiere a un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, que además es abstracta e impersonal.

El artículo 70 constitucional establece que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de Ley o Decreto. A su vez, el artículo 73, fracción VII de

²⁸ JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 107.

nuestra Carta Magna dispone la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Así las cosas, toda Ley que establezca una obligación tributaria a cargo de los particulares debe ser creada por el Poder Legislativo. Lo anterior se corrobora con la siguiente tesis jurisprudencial.

"IMPUESTOS MUNICIPALES.- Los decretos por los ayuntamientos y no por las legislaturas locales, no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos, importa una violación constitucional."

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación Tercera Parte. Segunda Sala.
Pág 172.

A excepción de los casos del Decreto Ley y del Decreto Delegado que consigna nuestra Constitución en sus artículos 29 y 131, el Poder Ejecutivo carece de facultades para establecer obligaciones tributarias a cargo de los particulares lo cual se reconoce en el artículo 49 que a la letra dice:

"Art. 49.- El supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto por el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el

segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

Como se advierte de lo anterior, los contribuyentes únicamente tienen obligaciones tributarias federales en la medida de que éstas se establezcan en una Ley expedida por el Congreso de la Unión.

b. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Una ley es general cuando se aplica, sin excepciones, a las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en ella, es decir, a las personas que se coloquen en la hipótesis normativa que la misma establezca.

Este principio tiene relación directa con el anteriormente estudiado ya que todas las relaciones jurídicas en torno al derecho fiscal deben estar contenidas en ley, y uno de los elementos mas importantes de la actuación legislativa es su generalidad.

Ahora bien el Principio de Generalidad Tributaria establece que solo están obligados a contribuir con el gasto público todas aquellas personas que se ubiquen en cualquiera de las hipótesis previstas en las leyes tributarias.

La única excepción hecha a este principio es cuando una persona sin capacidad contributiva se ubica en alguna de las hipótesis previstas en la ley, lo que nos lleva a concluir que esta obligación general lleva implícita la capacidad contributiva de las personas.

Por su parte, el fundamento en la ley de este principio esta contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución política, el cual dispone en su primer renglón que " Son obligaciones de los mexicanos", lo cual, como lo

hemos estudiado significa que la persona que se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista en las leyes esta obligada conforme a ley fiscal.

c. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Este principio atiende a que toda persona que se ubique en cualquiera de las hipótesis previstas en las leyes fiscales se encuentra obligado a pagar el tributo correspondiente de la manera y en el tiempo que así lo establezcan.

Este principio, se encuentra plasmado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra carta magna, el cual nos señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir con el gasto público.

Como se mencionó, toda persona que se encuentre en la hipótesis normativa de una ley fiscal esta obligada a pagar el tributo correspondiente, de la manera que la ley lo disponga y el Estado esta facultado para hacer cumplir esta obligación de manera coercitiva si llegara a ser el caso, en virtud de la necesidad de recaudar el ingreso para cubrir el gasto público.

d. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Para poder estudiar este principio, es necesario analizar la definición de "proporción", de la cual el maestro Serra Rojas nos dice que : " es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si"²⁹.

²⁹ SERRA ROJAS, Andres, Derecho Administrativo, Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial porruá, S.A. México, 1974, p. 773.

Así mismo, una de las diversas definiciones de justicia en la doctrina nos dice que, la justicia es el dar a cada quien lo que le corresponde, que significa que existe una proporción guardada.

Ahora bien, la proporcionalidad en materia fiscal significaría que los sujetos pasivos deberán contribuir con el gasto público en función de su capacidad contributiva, es decir, que las personas deberán de aportar al Estado los bienes que les corresponda en atención a su capacidad económica.

Por otra parte, este principio además de implicar que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad contributiva de las personas, implica que a cada contribuyente individualmente la ley le obligue a aportar al estado una parte razonable de sus percepciones o ingresos gravables.

Podemos citar la definición del maestro Adolfo Arrijo Vizcaino quien dice lo siguiente: "el principio de proporcionalidad es aquel en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular".³⁰

Además de la definición antes transcrita, podemos citar la de el maestro

Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad radica en que los sujetos deben contribuir con el gasto público en función de su

³⁰ Op. Cit., Arrijo V., p. 256.

respectiva capacidad económica, lo cual se puede apreciar de la siguiente transcripción:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El

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

Para concluir podemos decir que el principio de proporcionalidad es aquel por virtud del cual las leyes fiscales deben de establecer sus impuestos atendiendo a la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran en los supuestos previamente establecidos aplicando para tal efecto tarifas o tasas progresivas.

e. PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Para poder llegar a una definición respecto al principio de equidad, en primer lugar analizaremos la naturaleza de la equidad conforme a su acepción aristotélica, que significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

El principio de equidad tributaria radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben de recibir un tratamiento idéntico respecto de la hipótesis normativas, deducciones permitidas ingresos gravables, plazos de pago, sanciones, etc., pero siempre respetando el principio de proporcionalidad a que nos referimos en el inciso anterior.

Una definición que nos parece atinada es la del maestro Arrijo Vizcaino, quien nos dice que : "a la equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben de otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación juridico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad"³¹.

Lo anterior significa que la equidad tributaria atiende a la igualdad ante la misma ley de los sujetos que se encuentren en la misma hipótesis normativa, los cuales deben recibir un tratamiento igual y únicamente variar las tarifas atendiendo a su capacidad contributiva.

Como se estudiará mas adelante, la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de equidad tributaria al establecer tratamientos inequitativos a los sujetos obligados a contribuir por este impuesto.

f. COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACIÓN, LOS ESTADOS Y EL MUNICIPIO.

En este capítulo se analizará la competencia del Estado como sujeto activo de los tributos o contribuciones, y como se distribuye en nuestro orden

³¹ Op. Cit., ARRIJOA, V., P. 256.

constitucional con naturaleza y alcances diversos entre la Federación, los Estados y los Municipios, de acuerdo a lo establecido en los diversos preceptos constitucionales que se comentarán.

Como base de partida, y para poder definir a la Federación podemos señalar lo expresado en el artículo 40 de nuestra carta magna que contempla los principios del pacto federal, esto es, la voluntad de un conjunto de Estados libres de someterse a una sola potestad soberana, la cual vale por los intereses de todos y a su vez constituye un Estado unificado, el cual textualmente señala:

"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".

La Federación nace de éste pacto social y con este también nace la organización de los territorios que se enmarcan dentro de la república Mexicana, que cuentan con un sistema en donde participan la Federación, los Estados y Municipios como se verá mas adelante.

En virtud de que en un sistema en el cual participan estructuras políticas y administrativas tanto federales como estatales, es necesario delimitar exactamente cual es su margen de actuación, donde se expresen tanto limites como atribuciones, toda vez que dentro del ámbito fiscal se pudiera llegar a que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por clases diferentes de tributos.

Por esto, el artículo 41 de la Carta Magna delimita en cierta medida a la competencia y establece textualmente lo siguiente:

"El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal".

De la anterior transcripción se puede desprender que es la Federación donde reside el poder supremo de la nación, cuya soberanía se ejerce en todo el Territorio Nacional e internacional y los Estados tendrán soberanía dentro de su ámbito local, esto es, en lo que toca a sus regímenes internos.

Para definir a la Federación cito a continuación al maestro Adolfo Arrijo Vizcaino que contempla, a foja 138 de su obra "Derecho Fiscal", lo siguiente:

"1. Federación. Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la

construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.”

De lo anterior se concluye que la Federación es el poder superior de la nación en atención al pacto federal que contempla la Constitución Mexicana y que fue la voluntad de los territorios que conforman la República Mexicana y que por otra parte respeta el ámbito local de los Estados en lo que respecta a su régimen interior.

Los Estados o entidades federativas tendrán competencia para resolver los problemas políticos dentro de su régimen interior, serán libres y soberanos pero limitados a su esfera de actuación, lo que puede llevar a pensar que, de hecho, no son libres y soberanos puesto que están limitados a ciertas atribuciones, toda vez que no pueden contravenir el pacto federal.

Por otro lado, de acuerdo al artículo 115 de nuestra Carta Magna, los Estados tendrán como base de su división territorial y su organización política y administrativa, al Municipio Libre que a su vez tendrá como base de gobierno el Ayuntamiento de elección popular directa, y no habrá autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

Lo anterior significa que existen competencias que deberán ser perfectamente delimitadas entre la Federación, Estados y Municipios, puesto que de esta manera se resolverán los problemas que cada uno enfrenta día a día de forma directa, sin tener que atender al órgano supremo por cuestiones menores que pudieran llegar a ser importantes, así como también problemas relacionados con gravámenes sobre un mismo ingreso por clases distintas de tributos, lo cual significaría una carga insostenible para cualquier contribuyente.

La constitución ha establecido un conjunto de reglas para delimitar la competencia en materia fiscal, siguiendo el principio de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no pueden ser gravadas por cualquiera de los otros dos y viceversa, este conjunto de reglas se encuentran plasmadas en los artículos 124, 73, fracciones VII y XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII y 18, fracción I, de la Constitución.

El artículo 124 del ordenamiento a que nos referimos señala textualmente lo siguiente:

"Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

La anterior transcripción presupone un sistema de exclusión en el cual se entiende que la competencia de la Federación estará comprendida por lo expresamente señalado en la Constitución y, por consiguiente, la competencia no señalada expresamente en la Carta Magna se reserva a los Estados.

Asimismo, el artículo 73, en sus fracciones VII y XXIX, contempla lo siguiente:

"El Congreso tiene facultad:

...

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

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.

2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de 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 productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

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

...

"

De la anterior transcripción y, con relación al artículo 124 de la Constitución Política de nuestro país, se desprende que la Federación no solo tiene facultad para establecer las contribuciones que señala la fracción XXIX, del artículo en comento, sino que también tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, esto es, un facultad que no tiene más límite que el de cubrir las necesidades presupuestales de la Federación.

Por su parte, los Estados tienen una competencia limitada, la cual implica que solo pueden establecer tributos que no sean reservados expresamente a materias competencia de la Federación y que además tienen restricciones expresas en su potestad tributaria en los artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118 de nuestra Constitución.

Lo anterior queda plasmado en la siguiente jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación 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 de ingresos (artículos 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 (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Precedentes.-Volumen 6, pág. 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. *26 de junio de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. *29 de julio de 1969 Unanimidad de 20 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. *26 de agosto de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: José Rivera Pérez Campos. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. *14 de octubre de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Rafael Rojina Villegas. Volúmenes 151-156, pág. 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S. A. de C. V. y otra. *17 de noviembre de 1981. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Atanasio González Martínez. NOTA (1): En la publicación original la redacción de la tesis del

asunto 3368/65 es diferente. *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 56, pág. 110. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, pág. 163."

Resulta pertinente señalar que existen tanto en el artículo 117, como en el artículo 118, de nuestra constitución, prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas que a *contrario sensu* significan atribuciones para la Federación.

En efecto, el artículo 117 de nuestra Carta Magna dispone textualmente lo siguiente:

"Los estados no pueden, en ningún caso:

i.- Celebrar alianza, tratado o coalición con otro estado ni con las potencias extranjeras,

ii.- (se deroga).

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.

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

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

ix.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el congreso de la unión autorice.

el congreso de la unión y las legislaturas de los estados dictaran, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo."

Asimismo, el artículo 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que:

"Tampoco pueden, sin consentimiento del congreso de la unión:

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

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

iii.- Hacer la guerra por si a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. en estos casos darán cuenta inmediata al presidente de la república."

Ahora bien, tratándose del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, la Federación tiene facultad para expedir leyes y es competente para imponer esta contribución como se demuestra en la siguiente tesis:

"AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLO.

El Congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, por lo que la ley relativa no adolece de vicios de inconstitucionalidad. En efecto, dentro del sistema constitucional que nos rige, no se opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a). concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). limitación 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 y VII y 118). (Compilación de Jurisprudencia de 1954, Tesis Jurisprudencial no. 557). Por otra parte, los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución General de la República, establecen la facultad general, por parte del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año fiscal siguiente; también el artículo 31, fracción IV, de la misma Constitución, impone la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva en general. Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las Entidades Federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedad de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etc. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad ni invasión en las esferas de las Entidades

Federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo, sobre tenencia o uso de automóviles.

Precedentes.- Volumen 11, pág. 24. Amparo en revisión 4081/63. Industria Embotelladora de Campeche, S. A. *4 de noviembre de 1969. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Rafael Rojina Villegas. Volumen 12, pág. 23. Amparo en revisión 4371/64. Compañía Mexicana de Aviación, S. A. *15 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. *Ponente: Ernesto Solís López. Volumen 44, pág. 14. Amparo en revisión 7056/63. Trinidad Díaz González. *1o. de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Volumen 44, pág. 14. Amparo en revisión 3498/63. Rodolfo Cruz Miramontes y coags. (Acums.). *1o. de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Volumen 56, pág. 14. Amparo en revisión 3812/72. Roberto Vaquera Chávez y coags. *9 de agosto de 1973. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Euquerio Guerrero López. NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. En la publicación original la redacción de la tesis de los asuntos 4081/63, 4371/64 y 3812/72 es diferente. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 10, pág. 31, bajo el rubro: "AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLA". Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 20, pág. 43, con el mismo rubro del Apéndice anterior."

No obstante lo anterior, los Estados también pueden expedir leyes e imponer este gravamen pues también tienen facultad contenida en la constitución, toda vez que, tratándose de este tema, existe una competencia concurrente, tal y como se señala en la tesis transcrita a continuación:

"AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE LA TENENCIA O USO DE. CONCURRENCIA CONTRIBUTIVA ENTRE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS. (CODIGO FISCAL DEL ESTADO DE CHIHUAHUA).

En el caso de los artículos 149 y 165 del Código Fiscal del Estado de Chihuahua, que crean un impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y por lo que hace a que la competencia en este renglón se ha establecido en favor de las autoridades federales, por los artículos 3o., segundo

párrafo, y 32 de la Ley del Registro Federal de Automóviles, este Tribunal Pleno ha sostenido, en tratándose entre otras de la Ley Federal acabada de citar, que: "El Congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, por lo que la ley que se combate no adolece de vicios de inconstitucionalidad. En efecto, dentro del sistema constitucional que nos rige, no se opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinar materias a la Federación (artículos 73, fracciones X y XXIX); y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118) (Compilación de Jurisprudencia 1954, tesis jurisprudencial No. 557). Por otra parte, los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII, de la Constitución General de la República, establecen la facultad general, del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año fiscal siguiente; también el artículo 31, fracción IV, de la misma Constitución, impone la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva en general. Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las entidades federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedades de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etc. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad, ni invasión en las esferas de las entidades federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo, sobre tenencia o uso de automóviles". En consecuencia, en el caso del Código Fiscal del Estado de Chihuahua, no

es inconstitucional, aunque exista otra ley que grave la misma fuente, en virtud de la concurrencia contributiva.

Precedentes.- Amparo en revisión 3812/73. Roberto Vaquera Chávez y coags. 9 de agosto de 1973. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Euquerio Guerrero López. Volumen 44, pág. 14. Amparo en revisión 7056/63. Trinidad Díaz González. 1o. de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Volumen 44, pág. 14. Amparo en revisión 3498/63. Rodolfo Cruz Miramontes y coags. (acums.). 1o. de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Volumen 12, pág. 23. Amparo en revisión 4371/64. Compañía Mexicana de Aviación, S. A. 15 e julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Solís López. Volumen 11, pág. 24. Amparo en revisión 4081/63. Industria Embotelladora de Campeche, S. A. 4 de noviembre de 1969. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas."

En conclusión, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos puede ser impuesto tanto por los Estados como por la Federación de acuerdo a su competencia, toda vez que esta es concurrente y no hay una violación en las esferas de competencia.

g. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Para que un impuesto sea legal, debe contener ciertos elementos esenciales, a saber, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, al hablar de cargas a los particulares establece como elementos esenciales de las normas tributarias el objeto, sujeto, base, tasa, tarifa.

El objeto en los impuestos es lo que grava el impuesto, la realidad económica sujeta a imposición, es decir, el hecho imponible precisa que es lo que grava el impuesto (la riqueza), por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes, etc.

El sujeto del impuesto señala quien es el obligado a contribuir con el gasto público por haberse situado dentro de una hipótesis normativa en la ley fiscal. Es la persona física o moral que se encuentra obligada a pagar una contribución.

La base del impuesto según los maestros José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, "es aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo".³²

Para Antonio Jiménez González, la base del impuesto "esta constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse para obtener el monto del impuesto a pagar".³³

Es decir, la base imponible ante todo es un elemento de medición que mide el elemento objetivo o material del presupuesto de hecho y que debe de estar de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente.

La Base del impuesto, siempre debe de atender a la riqueza, es decir, a la capacidad contributiva de cada persona.

La tasa consiste en la unidad aritmética que se toma como base para obtener el rendimiento del tributo, o para aplicar sanciones por incumplimiento a las normas.

³² PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ Eusebio, Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Universidad de Salamanca, España, 1994, P. 249.

³³ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., México, 1996, p. 77.

Entre estas podemos encontrar las tasas fijas que se determina aplicando al hecho generador una cantidad exacta expresada en moneda nacional o un porcentaje fijo.

La tarifa es el agrupamiento escalonado de cuotas o tasas que se aplican a objetos tributarios de la misma categoría.

IV. IMPUESTO SOBRE TENENCIA

4.1. ORIGEN HISTÓRICO

Como antecedente a la Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos podemos anotar que en el período ordinario de sesiones de la XLV Legislatura, como se muestra en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se acompañó el proyecto de Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 1962, en donde se señaló textualmente lo siguiente:

“... IV. Algunos de los cambios que se introducen en la presente Ley.

...

2. Se prevé la aplicación de un impuesto especial sobre la tenencia y uso de automóviles, que se aplicará anualmente; será de carácter variable, de acuerdo con la edad de los vehículos – a mayor antigüedad menor impuesto- y se causará en el momento de efectuar el canje de placas. La razón del impuesto es, como en el caso de todo gravamen, la de contribuir con el gasto público, que en el caso de la expansión de carreteras, autopistas, vías, etc., requieren de recursos cada vez más cuantiosos y a cuya contribución los ingresos que se obtienen actualmente por su disfrute, no guardan relación con el

beneficio recibido, máxime si se considera que son gentes de recursos las que pueden hacer uso de las mismas.

..."

Cabe señalar que, este impuesto fue creado en el año de 1961, habiendo entrado en vigor el siguiente, pero sin que se hubiese elaborado una ley especial, pues solamente figuró como un renglón en la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962.

Por lo anterior, a fin de establecer, convenientemente, las normas a que se sujetará la recaudación del mismo se emite la Iniciativa de Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles, la cual es remitida a la Comisión de Impuestos del la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

En este sentido, el 29 de diciembre de 1962, el Congreso de la Unión decretó la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles. En ésta se señaló como el objeto de este impuesto la tenencia de automóviles y camiones nacionales o nacionalizados.

A la vez señaló como sujetos del impuesto a las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de los vehículos como automóviles y camiones nacionales o nacionalizados.

Se contempló en esta Ley que el impuesto se causaría anualmente y debería quedar cubierto dentro de los dos primeros meses de cada año.

Dentro de los artículos transitorios se señaló que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles entraría en vigor en toda la República el día 1 de enero de 1963.

Ahora bien, El 30 de diciembre de 1980 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en la cual dentro de sus transitorios se indica que entraría en vigor en toda la República el día 1 de enero de 1981. Al entrar esta ley en vigor, quedó abrogada la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 28 de diciembre de 1962.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos indica la obligación al pago del impuesto a las personas físicas y morales, tenedoras o usuarias de los vehículos, sujetos a registro en los términos de la ley del Registro Federal de Vehículos, para lo cual se presume que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo.

En dicha ley se señala que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, deberán pagar el impuesto con las excepciones que en la misma se señalan, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar impuestos federales o estén exentos de ellos.

4.2. DEFINICION EN LA LEY.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos publicada el 30 de diciembre de 1980, señala en su artículo 1 lo siguiente:

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

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

De la anterior transcripción se desprende que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, es aquel por virtud del cual las personas físicas o morales que sean tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la ley, o sea, los propietarios, estarán obligadas a la prestación en dinero establecida en la ley a favor del Estado.

Podemos señalar las siguientes características:

1.- Debe cubrirse cuando se es propietario o usuario de alguno de los vehículos que señala la ley.

2.- El cobro debe fundarse en ley. Esto quiere decir que debe cumplir con el principio de legalidad, o sea, que el impuesto deberá ser decretado por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el presupuesto de Egresos.

3.- El pago es obligatorio para todos aquellos que se encuentren en la situación de hecho o jurídica prevista en la ley.

4.- La prestación debe de ser proporcional y equitativa, debe atender a la capacidad contributiva de las personas, reflejada en el valor real del vehículo.

4.3. ELEMENTOS.

Los elementos que conforman la estructura del impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, son los siguientes: sujeto, objeto, base, tarifa, exenciones y período y forma de pago.

a) Como ya lo expresamos con anterioridad, el sujeto del impuesto, es la persona física o moral que se encuentre obligada a pagar una contribución por encontrarse en un supuesto establecido en la Ley.

El sujeto pasivo del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se encuentra expresado en el artículo 1° de la ley que señala que están obligados al pago del impuesto las personas físicas y las morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la ley. Asimismo el mencionado artículo dice que se presume que el propietario es tenedor o usuario del vehículo.

De lo anterior se desprende que sujeto del impuesto es el propietario de algún vehículo establecido en la propia Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

b) En General, el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la ley señala como hecho generador de un impuesto, la riqueza gravada por el legislador.

El Legislador, antes de establecer el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, observó en la realidad que los vehículos son una parte importante de la riqueza de los particulares, por lo que decidió gravar dicha capacidad contributiva mediante el establecimiento del impuesto que se estudia.

En consecuencia, el Legislador al establecer el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos gravó la capacidad contributiva que representan los vehículos.

El artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que el objeto del gravamen es la tenencia o uso de vehículos.

La palabra "tenencia" utilizada por el Legislador significa, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la "ocupación y posesión actual y corporal de una cosa". Usar es, según el Diccionario antes mencionado, "disfrutar uno alguna cosa, sea o no dueño de ella"³⁴.

Como se puede observar, para que se cause el gravamen es necesario que concurren dos elementos: uno objetivo y otro subjetivo. El elemento objetivo lo constituye el vehículo y el elemento subjetivo lo constituye el hecho de que una persona efectivamente tenga o use un vehículo.

De lo anterior se sigue que la capacidad contributiva del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se debe medir conforme al propio vehículo, pues constituye la riqueza que el Legislador está gravando, debido a que resulta el único elemento del objeto del gravamen susceptible de ser cuantificado.

En efecto, el elemento subjetivo del hecho imponible del gravamen, el tenedor o usuario del vehículo, no indica, por sí mismo, una capacidad contributiva, sino que, en realidad, el elemento objetivo (el vehículo) es el que manifiesta y constituye la riqueza que fue gravada por el Legislador y, por ende, en donde reside la capacidad contributiva del tenedor o usuario.

c) La base del impuesto como ya se estudió radica en el valor o magnitud del elemento objetivo establecida en la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria

Como se puede observar, el objeto de un gravamen es la riqueza gravada por el Legislador establecida en un supuesto normativo que debe indicar una capacidad contributiva. La base es la medida económica que establece el Legislador y que cuantifica dicha capacidad contributiva. En esta

³⁴ Diccionario de la Real Academia.....

tesitura, la base del gravamen siempre debe atender a la riqueza, es decir, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues en ella encuentra su razón de ser.

Así las cosas, la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, debe cuantificar precisamente el vehículo, al ser la riqueza o capacidad contributiva impactada con la carga tributaria.

Ahora bien, para averiguar cómo deben cuantificarse a los vehículos para atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen, es decir, cómo debe establecerse su base, es necesario analizar la naturaleza del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

La doctrina fiscal ha definido a los impuestos reales en aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física y una cosa o un bien, lo cual, como se verá más adelante, resulta trascendente para determinar cómo debe cuantificarse el objeto del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, es decir, cómo debe establecerse su base.

En el caso del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos que grava la tenencia o uso de vehículos, es decir, la relación de hecho que existe entre una persona y una cosa, como es un vehículo, se puede concluir que se trata de un impuesto real.

El criterio antes expuesto es acogido, incluso, por el destacado especialista en la materia fiscal, el licenciado Sergio Francisco de la Garza en su obra "Derecho Financiero Mexicano", en donde textualmente comenta:

"3. Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Se clasifican como **impuestos reales** "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva". Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.³⁵

Como se puede observar, en el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, al igual que en los impuestos prediales locales, el Legislador grava una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, en el caso de los vehículos, lo que se grava es un bien determinado del patrimonio de las personas.

Ahora bien, esa manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, es decir, el vehículo, debe ser cuantificada conforme al valor real del mismo, tal como se demuestra a continuación.

El vehículo, objeto del impuesto reclamado, es un bien determinado que forma parte del patrimonio de las personas.

El maestro Rafael Rojina Villegas, en su obra "Compendio de Derecho Civil", define al patrimonio como sigue:

"1.- Definición.- El patrimonio se ha definido como un conjunto de obligaciones y derechos

³⁵ Op. Cit. DE LA GARZA, S. p. 393.

susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derecho (universitas juris). Según lo expuesto, **el patrimonio de una persona estará siempre integrado por un conjunto de bienes,** de derechos y, además por obligaciones y cargas; **pero es requisito indispensable que estos derechos y obligaciones que constituye el patrimonio sean siempre apreciables en dinero,** es decir, que puedan ser objeto de una valorización pecuniaria.³⁶

Para el caso del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, la anterior definición tiene gran importancia, debido a que los bienes, que forman parte del patrimonio de los particulares, pueden ser valorizados en dinero.

Sobre la forma en que deben valorizarse los bienes del patrimonio de una persona, el artículo 2166 del Código Civil Federal, establece textualmente lo siguiente:

"Artículo 2166.- Hay insolvencia cuando la suma de los **bienes** y créditos del deudor, **estimados en su justo precio,** no iguala al importe de sus deudas..."

Como se puede observar, los bienes del patrimonio de una persona deben estimarse en su justo precio.

³⁶ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Editorial Porrúa, 17 Edición, Tomo II, México D.F., p. 7.

Así las cosas, cuando el Legislador establece un impuesto real, es decir, aquél cuyo objeto lo constituye la mera propiedad o posesión de un bien, como lo es un vehículo, se debe a que dicho bien constituye una riqueza del particular, **susceptible de ser valorizado en dinero.**

Ahora bien, la base del impuesto debe cuantificar fielmente el objeto del gravamen, por lo que, si en el caso, el Legislador estableció como objeto del impuesto la tenencia o uso de vehículos, **la base del mismo debe atender a su valor real y presente en dinero, estimando así en su justo precio al bien que se grava.**

De lo anterior se sigue que el ignorar el valor real y presente de los vehículos al momento de establecer la base del tributo, implica desatender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, al no estimar en su justo precio el objeto del gravamen.

A mayor abundamiento, si se establece la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, tomando en cuenta un valor menor del que en realidad tienen los vehículos, implica que el Estado no está impactando tributariamente a los particulares hasta donde su capacidad contributiva les permite. En cambio, el establecer la base del gravamen, tomando en cuenta un valor superior al que en realidad tienen los vehículos, representa gravar a los particulares con una carga sumamente pesada a la luz de su capacidad contributiva enfocada al objeto del gravamen.

Debemos recordar que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, al ser un impuesto real, está gravando precisamente a los vehículos, como una parte aislada de la riqueza de los particulares, por lo que dicha capacidad contributiva debe ser impactada conforme a su valor real y presente, es decir,

debe establecerse la base del impuesto mediante la estimación del justo precio de los vehículos.

Considerar que la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, puede establecerse válidamente sin la necesidad de atender al valor real del vehículo, implica ignorar el único elemento objetivo del gravamen, pues la capacidad contributiva, en el caso, sólo reside en el valor real y presente del vehículo como una parte integrante del patrimonio de las personas.

Lo anterior además implicará una violación a la garantía de fundamentación y motivación, que incluso el Poder Legislativo debe cumplir conforme Jurisprudencia dictada por nuestro mas Alto Tribunal, al no encontrar en la realidad un motivo objetivo que le permita establecer la base del tributo.

Para ilustrar lo anterior, podemos ejemplificar un vehículo o un predio, cuyo valor real y presente sea de \$100.00 y la tasa que grave a dicho bien sea establecida por el Legislador en un 10%.

Si se toma el valor real y presente del objeto del gravamen como base del mismo, el contribuyente tendría que pagar \$10.00 al erario público.

En cambio, si el Legislador establece la base del gravamen respectivo, otorgando al bien gravado un *valor menor del que en realidad tiene*, digamos de \$60.00, el impuesto por pagar será de \$6.00 (es decir, el 10% de \$60.00), lo que representa que la capacidad contributiva no es explotada al máximo, debido a que, según el valor real del vehículo, el contribuyente hubiera podido pagar \$4.00 más, es decir, hubiera podido pagar \$10.00 en lugar de los \$6.00 que pagó.

Continuando con el anterior supuesto, si el Legislador establece la base del impuesto con un valor superior al que en realidad tiene el vehículo o el predio, digamos \$140.00, el impuesto por pagar será de \$14.00 (es decir, el 10% de \$140.00), imponiéndose así una carga superior a la que en realidad manifiesta su capacidad contributiva, pues conforme ésta, debió pagar \$4.00 menos.

El establecimiento de la base de un impuesto real como es el de Tenencia o Uso de Vehículos, tomando en cuenta un valor menor al que en realidad tiene el bien impactado, resulta benéfico para el particular y, por lo tanto, no le implica perjuicio alguno. Pero el establecimiento de la base del mismo, tomando en consideración un valor mayor del que en realidad tiene el bien gravado, implica una desproporción entre el objeto y la base, al desatenderse la capacidad contributiva del particular.

Para apoyar la opinión antes externada, a continuación se transcribe una Jurisprudencia que resulta atinada para el presente estudio:

"PREDIAL. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTICULO 22 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1983, EN CUANTO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Al establecer el artículo 22, fracciones III y IV, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente a partir del 1°. de enero de 1983, que las autoridades fiscales tienen la facultad de señalar el valor mínimo del suelo y de modificar el valor catastral cuando éste resulte inferior a aquél, así como de determinar el valor de los

inmuebles con base en la aplicación de valores unitarios, se viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, **porque el valor determinado en esa forma no revela la capacidad contributiva, puesto que se aparta del valor real del inmueble, contrariándose el principio de proporcionalidad;** asimismo, porque **al establecerse la posibilidad de que el impuesto predial se determine conforme a valores apartados del valor real, se da lugar a que, quien tiene un inmueble de valor real elevado, pague menos que el que tiene un inmueble de valor inferior, violándose el principio de equidad;** y, finalmente, se infringe el principio de legalidad al otorgarse esas facultades a la autoridad administrativa sin señalarle ninguna regla a que deba sujetarse.

Volúmenes 205-216, pág. 88. Amparo en revisión 7836/83. Financiera de Industria y Comercio, S. A. y otros. 11 de marzo de 1986. **Unanimidad** de 18 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 205-216, pág. 88. Amparo en revisión 5305/84. Humberto Clares Fuentes. 11 de marzo de 1986. **Unanimidad** de 16 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 205-216, pág. 88. Amparo en revisión 5686/84. Jacobo Braun Radelis y otros. 11 de marzo de 1986. **Unanimidad** de 16 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 205-216, pág. 88. Amparo en revisión 8669/84. María Luisa Villarreal vda. de Guerrero. 11 de marzo de 1986. **Unanimidad** de 17 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 205-216, pág. 88. Amparo en revisión 5846/84. Francisco Torres Moreno. 7 de octubre de 1986. **Unanimidad** de 15 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Esta tesis también aparece en:

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 217-228, pág. 34. Amparo en revisión 8023/83. Inés Jolly Prieto. 28 de abril de 1987. **Unanimidad** de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 154, pág. 265.

Como se puede observar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que en tratándose del impuesto predial, que constituye un gravamen real equiparable al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, es necesario atender al valor real del objeto gravado, es decir, al valor real del predio, pues de lo contrario se prescinde de la capacidad contributiva del particular y, por ende, resulta desproporcional, lo cual significa que en el caso concreto la base del gravamen, por ser un impuesto real, debe establecerse conforme al valor

real y presente de los vehículos, pues de lo contrario se violaría la garantía de proporcionalidad tributaria.

La base que la Ley establece para el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se establece en el artículo 5, fracción I, de la Ley de la materia, el cual señala como base para determinar el importe por pagar por la tenencia o uso de vehículos nuevos destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, el valor total del vehículo, el cual, conforme al propio artículo 1-A, fracción II, es el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

Por otra parte, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establecen la base del gravamen tratándose de vehículos usados.

d) La tarifa, como ya se expuso con anterioridad, es el agrupamiento escalonado de cuotas o tasas que se aplican a objetos tributarios de la misma categoría, que en relación a la ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos está comprendida en la fracción I del artículo 5, que señala lo siguiente:

"Artículo 5º, fracción I.- En el caso de automóviles nuevos, destinados al transporte hasta de quince pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, la tasa que corresponda conforme a la siguiente: "

TABLA

CATEGORÍA	VALOR TOTAL EN MILES DE PESOS	TASA
"A"	Hasta de 420	2.6%
"B"	De más de 420 a 825	6.5%
"C"	De más de 825 a 1,304	8.5%
"D"	De más de 1,304 en adelante	10.4%..."

La tarifa de referencia es actualizada en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, con el factor correspondiente al periodo comprendido desde el cuarto mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, atendiendo a los Índices Nacionales de Precios al consumidor.

e) "La exención es una figura jurídico tributaria de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponderables, por razones de equidad (para perseguir la igualdad), de conveniencia (para proteger artículos de primera necesidad) o de política económica (para alentar ciertos sectores)"³⁷,

No estamos de acuerdo con una parte de esta definición ya que el impuesto sí se causa pero se elimina de la obligación de pago a las personas que se encuentren en la situación de hecho prevista en las normas.

Las exenciones al pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se encuentran expresadas en el artículo 8 y 15 de la ley de la materia que textualmente señalan lo siguiente:

³⁷ Op. Cit., Margán M., pp. 292, 293.

*** ARTÍCULO 8.-** No se pagará el impuesto en los términos de este Capítulo, por la tenencia o uso de los siguientes vehículos:

I. Los eléctricos utilizados para el transporte público de personas.

II. Los importados temporalmente en los términos de la legislación aduanera.

III. Los que sean de propiedad de inmigrantes o inmigrados, rentistas.

IV. Derogada.

V. Los Vehículos de la Federación, Estados o Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios y las ambulancias dependientes de cualquiera de esas entidades o de instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia y los destinados a los cuerpos de bomberos.

VI. Los automóviles al servicio de misiones Diplomáticas y Consulares de carrera extranjeras y de sus agentes diplomáticos y consulares de carrera, excluyendo a los cónsules generales honorarios, cónsules y vicecónsules honorarios, siempre que sea exclusivamente para uso oficial y exista reciprocidad.

VII. Los que tengan para su venta los fabricantes, las plantas ensambladoras, sus distribuidores y los comerciantes en el ramo de vehículos, siempre que carezcan de placas de circulación.

"ARTÍCULO 15.- No se pagará el impuesto en los términos de este Capítulo por la tenencia o uso de los siguientes vehículos:

I. Derogada.

II. Los importados temporalmente en los términos de la Ley Aduanera, salvo las aeronaves y embarcaciones que presten servicios turísticos con fines comerciales, conforme se establece en dicha ley.

III. Derogada.

IV. Los Vehículos de la Federación, Estados o Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios y las ambulancias dependientes de cualquiera de esas entidades o de instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia y los destinados a los cuerpos de bomberos.

V. Los que tengan para su venta los fabricantes, las plantas ensambladoras, distribuidoras y los comerciantes del ramo de vehículos.

VI. Las embarcaciones dedicadas al transporte mercante o a la pesca comercial.

VII. Las aeronaves monomotoras de una sola plaza, fabricadas o adaptadas para fumigar, rociar o esparcir líquidos o sólidos, con tolva de carga.

VIII. Las aeronaves con capacidad de mas de 20 pasajeros, destinadas al aerotransporte al público en general.

Cuando por cualquier motivo un vehículo deje de estar comprendido en los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, el tenedor o usuario del mismo deberá pagar el impuesto correspondiente dentro de los quince días siguientes a aquél en que tenga lugar el hecho de que se trate."

De la anterior transcripción, específicamente en lo referente a la exención por la tenencia o uso de vehículos de los inmigrantes o inmigrados, rentistas, podemos observar una franca violación al principio de Equidad tributaria, toda vez que dichas personas no están sujetas al pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y las personas tenedoras, ya sean nacionales o extranjeras, estando en la misma situación jurídica, tienen que atender al pago de su cuota, de lo cual hablaremos mas adelante.

f) En cuanto al período y forma de pago, su definición es, según el maestro Margáin Manatou: "el elemento temporal en que debe materializarse la obligación tributaria y cuyo vencimiento hace exigible la prestación tributaria"³⁸.

Los plazos para el entero del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos serán por cada año del calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo vehículos nuevos a importados, los cuales tendrán que pagar a mas tardar dentro de los 15 días siguientes en que se adquirió el vehículo, esto supone que el pago del impuesto es de carácter periódico, es de causación anual, con la excepción de los vehículos nuevos y los importados.

³⁸ Idem.

4.4. COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS

La Federación nace del pacto social, que se encuentra contemplado en el artículo 40 de nuestra constitución, y con este también nace la organización de los territorios que se enmarcan dentro de la república Mexicana. Un sistema en donde participan la Federación, los Estados y Municipios.

Los tributos y contribuciones deben distribuirse entre la Federación, los Estados y Municipios de manera que queden satisfechas todas las necesidades para cada una de estas entidades. Es por lo anterior que, la recaudación entre la Federación, Estados y Municipios debe coordinarse para llegar a una organización óptima de aprovechamiento de recursos.

El último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

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

Por consiguiente, el Reglamento de esta norma constitucional es la Ley de Coordinación Fiscal, la cual establece como participarán los Estados y Municipios en los rendimientos de un tributo federal.

La coordinación fiscal es un sistema contenido en la Ley de Coordinación Fiscal, la cual tiene por objeto, de acuerdo a su artículo 1º, coordinar el sistema fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponde a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Dicha Ley contempla la manera de adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que se lleva a cabo mediante convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que deberá ser autorizado o aprobado por su Legislatura. Además, contempla la posibilidad de celebrar convenios de colaboración administrativa entre los Estados y el Distrito Federal y la Federación, que comprenden las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración en los cuales se expresarán los ingresos de que se trate.

Asimismo, señala que porcentaje de la recaudación federal, que corresponde a todos sus impuestos, así como los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos, será destinado a formar parte del Fondo General de Participaciones y de que manera será distribuido tanto para los Estados y Distrito Federal, como para los Municipios.

Ahora bien, tratándose del impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, la Ley de Coordinación Fiscal dispone que este impuesto no se incluirá en la recaudación federal participable, de aquellas entidades que hubiesen celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de este impuesto.

Sin embargo, para el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, la citada Ley de Coordinación Fiscal contempla un sistema distinto para que los Estados y el Distrito Federal aprovechen los ingresos por este impuesto, que se encuentra plasmado en el penúltimo párrafo de su artículo 2° el cual señala textualmente lo siguiente:

"Las entidades que estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que hubieran celebrado con la Federación convenios de colaboración administrativa en materia del impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, donde se estipule la obligación de llevar un registro estatal vehicular, recibirán el 100% de la recaudación que se obtenga por concepto de este impuesto, del que corresponderá cuando menos el 20 % a los municipios de la entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la legislatura respectiva."

De la anterior transcripción podemos desprender que aquellas entidades que se hubieren adherido al sistema de Coordinación fiscal mediante convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito público y que además hubieren celebrado convenio de colaboración administrativa con la Federación en materia de impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos y lleven un registro estatal vehicular, recibirán el 100% de la recaudación federal que se obtenga por este impuesto.

En las anteriores circunstancias podemos concluir que los Estados que cumplan con los requisitos establecidos en la multicitada Ley, recibirán íntegramente la recaudación de este impuesto federal, para ser aprovechada por estos en su gobierno, lo cual no tiene razón ni justificación de ser.

En efecto, La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, es una Ley que establece un impuesto federal, el cual se creó para satisfacer ciertos gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación y que fueron decretados por un motivo en el momento de su creación, esto es, un impuesto con un motivo específico para afrontar los gastos que en ese momento eran necesarios para la federación.

Dentro de las características legales de un impuesto, tenemos que este debe destinarse a satisfacer los gastos públicos señalados en el Presupuesto de Egresos. El congreso de la Unión decreta los ingresos que son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados.

El impuesto sobre tenencia o uso de vehículos fue destinado a satisfacer los gastos de la federación y únicamente los gastos de esta, toda vez que, el motivo de creación de la Ley de la materia y el presupuesto de egresos de esta época fue justificado en este momento, pero continuar con dicho impuesto cuando su fin ya culminó y más aún, que sea aprovechado por los estados es inapropiado y violatorio de los principios de los impuestos.

El impuesto sobre tenencia o uso de vehículos fue creado con el fin de que la federación se allegara de recursos necesarios para su gobierno, recursos necesarios en el momento de su creación que fueron satisfechos en ese momento, sin que exista justificación alguna para que ahora los Estados sean

los beneficiarios de este impuesto federal, por medio del sistema de Coordinación Fiscal adoptado en el país, por lo que se propone la eliminación del mismo, o en su caso, la justificación o exposición de motivos en donde señale el fin específico del impuesto y el por que lo aprovecharán los Estados de acuerdo a la Ley de Coordinación Fiscal.

V. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS.

En el presente estudio se cuestiona si la Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece como obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público así de la Federación, como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Todo Tributo que pretenda ser constitucional debe ajustarse al artículo antes citado, del cual se desprenden básicamente tres garantías individuales a las que todo gobernado tiene derecho en materia impositiva, a saber.

- A.- Garantía de Proporcionalidad;
- B.- Garantía de Legalidad; y
- C.- Garantía de Equidad.

Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el Constituyente de 1916 y 1917 concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estas garantías.

El Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, como se demuestra a continuación:

5.1. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El principio de proporcionalidad en materia tributaria consiste básicamente en que las leyes fiscales, deben de establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad para contribuir. No obstante lo anterior, la proporcionalidad debe analizarse en función del tipo de contribución de que se trate, esto es, si se trata de un impuesto, de un derecho, de una contribución de mejora, etc.

En los impuestos que inciden directamente en el patrimonio del sujeto pasivo, para conseguir la proporcionalidad tributaria, es necesario que se grave al sujeto pasivo en debida correspondencia a su capacidad contributiva. Todo impuesto de esta naturaleza, como el impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que no cumpla con este requisito será inevitablemente inconstitucional.

Finalmente, de acuerdo a criterios de nuestro máximo Tribunal, también es necesario que, para que un impuesto sea proporcional, el objeto del tributo debe de tener íntima e inseparable relación con la base del mismo y que ambos se refieran a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha plasmado en formales criterios el alcance de la garantía de proporcionalidad de la siguiente manera:

**"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA.-** Esta Suprema Corte de

Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación".

P.XXXI/96

Amparo en revisión 1113/95.- Servitam de México, S.A. de C.V.- 9 de noviembre de 1995.- Unanimidad de diez votos.- Ponente: Sergio

Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Luz Cueto Martínez.

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS, NATURALEZA.- El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significar que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto será su contribución en que el impuesto que llegare a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción".

A.R. 2526/56 Bienes Inmuebles Riozaba, S.A.

A.R. 668/57 Compañía Inmobiliaria Fare, S.A.

A.R. 3160/57 Bajío, S.A.

A.R. 2835/57 Edificios Kodak, S.A.

A.R. 5397/59 Ascamil, S.A.

Informe 1969. Sala Auxiliar, pág. 45.

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LAS TARIFAS PROGRESIVAS.- El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es

acercarse, lo más que pueda a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto:

....."

Amparo en Revisión 6051/87 Inmobiliaria Zafiro,
S.A.

Amparo en Revisión 3444/57 Isabel, S.A.

Amparo en Revisión 2526/56 Bienes Inmuebles
Rioba, S.A.

Amparo en Revisión 40/57 La Inmobiliaria, S.A.

Amparo en Revisión 7584/57 Negociación e
Inmobiliaria Metropolitana, S.A.

Informe 1969, Sala Auxiliar, pág. 51.

"La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas".

ESTA TESIS NO SALI
DE LA BIBLIOTECA

Amparo en Revisión 554/83 Cía Cerillera La Central, S.A.

Amparo en Revisión 2502/83 Servicios Profesionales Tolteca, S.C.

Amparo en Revisión 7222/83 Fábrica de Loza el Anfora, S.A.

Amparo en Revisión 5413/83 Fábrica de Loza el Anfora, S.A.

Amparo en Revisión 3449/83 Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.

(énfasis añadido)

Al expedirse los Decretos Legislativos y Promulgatorios de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que conforme al presente estudio devienen en inconstitucionales, violan la garantía de proporcionalidad tributaria que estipula el artículo 31, fracción IV constitucional.

1.- En el presente estudio se demuestra que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de proporcionalidad tributaria en el tratamiento que otorga a vehículos usados, pues no obstante que se trata de un impuesto real que grava una riqueza determinada, la base que estableció el Legislador aplicable a los vehículos usados no toma en cuenta el valor real y presente de los mismos.

Para lograr una mejor comprensión de la inconstitucionalidad del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, es necesario estudiar cómo se determina la base del gravamen tratándose de vehículos usados.

El artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece como base para determinar el importe por pagar por la tenencia o uso de vehículos nuevos destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, el valor total del vehículo, el cual, conforme al propio artículo 1-A, fracción II, es el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

A la base determinada como se indica anteriormente, se le aplicará la tasa que le corresponda según la tabla que se contempla en el propio artículo 5, fracción I, desde luego, sólo tratándose de vehículos nuevos.

Por otra parte, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establecen la base del gravamen tratándose de vehículos usados, a saber:

"CAPITULO III-A

Vehículos Usados

Artículo 15-B.- Tratándose de vehículos de fabricación nacional o importados, excepto automóviles destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el impuesto será el que resulte de multiplicar el importe del impuesto causado

en el ejercicio fiscal inmediato anterior por el factor de ajuste. Dicho factor será el que resulte de multiplicar el factor de actualización por el factor que le corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, de acuerdo a la siguiente

Tabla

<u>Años de antigüedad</u>	<u>Factor</u>
1	0.900
2	0.889
3	0.875
4	0.857
5	0.833
6	0.800
7	0.750
8	0.667
9	0.500

El factor de actualización a que se refiere este artículo será el correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de ajuste en el Diario Oficial de la Federación

dentro de los tres primeros días de enero de cada año.

Para efectos de este artículo, los años de antigüedad se calcularán con base en el número de años transcurridos a partir del año modelo al que corresponda el vehículo.

Artículo 15-C.- Tratándose de vehículos de fabricación nacional o importados, de hasta nueve años modelo anteriores al de aplicación de esta Ley, destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el impuesto será el que resulte de aplicar el procedimiento siguiente:

a) El valor total del automóvil establecido en la factura original o carta factura que hubiese expedido el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o empresas comerciales que cuenten con registro ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial como empresa para importar autos usados, según sea el caso, se multiplicará por el factor de depreciación, de acuerdo al año modelo del vehículo, de conformidad con la siguiente:

Tabla

<u>Años de antigüedad</u>	<u>Factor</u>
1	0.850
2	0.725
3	0.600

4	0.500
5	0.400
6	0.300
7	0.225
8	0.150
9	0.075

b) la cantidad obtenida conforme al inciso anterior se multiplicará por el factor de actualización a que se refiere este artículo, y al resultado se le aplicará la tasa que le corresponda conforme a la categoría del automóvil, en términos del artículo 5º. de esta Ley.

El factor de actualización será el correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del año inmediato anterior a aquél en que se adquirió el automóvil de que se trate, hasta el último mes del año inmediato anterior a aquél por el que se debe efectuar el pago, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de ajuste en el Diario Oficial de la Federación dentro de los tres primeros días de enero de cada año.

Para efectos de la depreciación y actualización a que se refiere este artículo, los años de antigüedad se calcularán con base en el número

de años transcurridos a partir del año modelo al que corresponda el vehículo."

De acuerdo a las disposiciones antes transcritas, en específico el artículo 15-B, para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados, excepto automóviles destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, es necesario multiplicar el impuesto causado en el ejercicio anterior por el factor de ajuste, lo cual se representa gráficamente de la siguiente forma:

$$\begin{array}{l} \text{impuesto sobre tenencia} \\ \text{causado en el ejercicio} \\ \text{anterior} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{factor de ajuste} \\ \text{(por)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{impuesto por} \\ \text{pagar del ejer-} \\ \text{cicio} \end{array}$$

Ahora bien, el factor de ajuste se obtiene de multiplicar el factor de actualización por el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo.

$$\begin{array}{l} \text{factor de actualización} \\ \text{(por)} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{factor de años de} \\ \text{antigüedad} \end{array} = \text{factor de ajuste}$$

El factor de actualización se calcula dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes de diciembre del penúltimo año, entre el índice nacional de precios al consumidor del mes de diciembre del año inmediato anterior.

$$\begin{array}{l} \text{Índice nacional de pre-} \\ \text{cios al consumidor de} \\ \text{diciembre del penúl-} \\ \text{timo año.} \end{array} \quad \text{entre} \quad \begin{array}{l} \text{Índice nacional de pre-} \\ \text{cios al consumidor de} \\ \text{diciembre del año} \\ \text{anterior.} \end{array} = \text{factor de actuali-} \\ \text{zación.}$$

De lo anterior se desprende que para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos *usados*, excepto a los automóviles destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el legislador **estableció como base del mismo el impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior y, una vez ajustado, constituirá el monto a pagar, lo cual implica que el valor real y presente del vehículo ya no va a ser tomado en consideración para determinar la base del tributo**, sino que el impuesto causado en el ejercicio anterior se convierte, en si mismo considerado, en la base del gravamen y, ajustado, en la cuota por pagar.

El sistema tributario establecido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículo viola la garantía de proporcionalidad tributaria debido a que, como se demostró en su oportunidad, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se mide conforme al valor real y presente del vehículo, ya que es el único parámetro objetivo del tributo.

Sin embargo, el artículo 15-B de la Ley sobre Tenencia o Uso de Vehículos **establece como base del mismo para los vehículos usados, excepto automóviles destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, el impuesto causado en el ejercicio inmediato anterior**, de lo que se desprende que dicha base no se establece atendiendo a la capacidad contributiva enfocada al objeto del gravamen, que debe ser medida precisamente tomando en cuenta la riqueza gravada y NO conforme al impuesto causado en un ejercicio anterior.

El artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior se convierte en la base del

gravamen actual, cuando ha quedado plenamente demostrado que la base del mismo sólo puede radicar en el valor real y presente del vehículo.

Asimismo, por lo que toca al artículo 15-C de la Ley en comento, resulta de igual manera violatorio de la garantía de proporcionalidad, toda vez que la base del impuesto no esta relacionada con el valor real y presente del automóvil.

De acuerdo con las disposiciones antes transcritas, en específico el artículo 15-C, para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados, destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el valor total del automóvil establecido en la factura se multiplicará por el factor de depreciación, de acuerdo al año modelo del vehículo, lo cual se representa gráficamente de la siguiente forma:

$$\begin{array}{l} \text{Valor total del} \\ \text{Automóvil} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{factor de} \\ \text{(por)} \\ \text{depreciación} \end{array} \quad = \quad \text{resultado 1}$$

Ahora bien, a la cantidad obtenida conforme al procedimiento anterior (resultado 1) se multiplicará por el factor de actualización, y al resultado se le aplicará la tasa que le corresponda conforme a la categoría del automóvil, en los términos del artículo 5°. de la Ley que se analiza.

$$\begin{array}{l} \text{Resultado 1} \\ \text{Resultado 2} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{factor de} \\ \text{(por)} \\ \text{actualización} \end{array} \quad = \quad \text{resultado 2}$$

$$\begin{array}{l} \text{Resultado 2} \\ \text{Resultado 3} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{tasa art. 5}^\circ \\ \text{tasa art. 5}^\circ \end{array} \quad = \quad \text{impuesto}$$

El factor de actualización será el correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del año inmediato anterior a aquél en que se adquirió el

automóvil de que se trate, hasta el último mes del año inmediato anterior a aquél por el que se debe efectuar el pago.

<i>Índice nacional de precios al consumidor de último mes año anterior</i>	<i>entre</i>	<i>Índice nacional de precios al consumidor de último mes año anterior al pago.</i>	<i>= factor de actualización.</i>
<i>Adquisición auto.</i>			

De lo anterior se desprende que para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos *usados*, destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el legislador **estableció como base del mismo un monto que, incluso aplicando el factor de depreciación, no corresponde al valor real y presente del vehículo y este ya no va a ser tomado en consideración para determinar la base del tributo**, sino que la misma se determina de acuerdo a un procedimiento incorrecto para obtener el valor real del automóvil.

El sistema tributario establecido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículo viola la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que, como se demostró en su oportunidad, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se mide conforme al valor real y presente del vehículo, ya que es el único parámetro objetivo del tributo.

Sin embargo, el artículo 15-C de la Ley sobre Tenencia o Uso de Vehículos **establece como base del mismo para los vehículos usados, una cantidad multiplicada por un factor de depreciación que no corresponde al valor real del vehículo de que se trate**, pues para fijar el valor real y presente del automóvil, se necesita de un dictamen elaborado por un perito experto y así considerar el desgaste real del auto y no mediante un procedimiento incorrecto de depreciación, que no mide objetivamente el valor real del Vehículo, De lo

anterior se desprende que dicha base no se establece atendiendo a la capacidad contributiva enfocada al objeto del gravamen, que debe ser medida precisamente tomando en cuenta la riqueza gravada y NO conforme a un procedimiento de depreciación que no atiende a cada caso en específico.

El artículo 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que la cantidad obtenida del procedimiento de depreciación que contienen la regla en comento, se convierte en la base del gravamen actual, cuando ha quedado plenamente demostrado que la base del mismo sólo puede radicar en el valor real y presente del vehículo.

En esta tesitura, resulta inevitable concluir que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV Constitucional, al no tomar en consideración el valor real y presente del vehículo usado para determinar la base del mismo, alejándose así del objeto del impuesto que lo constituye precisamente el vehículo.

La inconstitucionalidad de los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos se confirma, si consideramos que la base del mismo, tratándose de vehículos usados, se determina conforme a una capacidad contributiva pasada y no presente, lo que implica que el sujeto pasivo no podrá contribuir al gasto público conforme a su capacidad contributiva presente y real, violando por ende la garantía de proporcionalidad tributaria.

Para confirmar lo anterior, basta considerar que el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece la base del gravamen para automóviles *nuevos*, destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, tomando en cuenta el valor total del vehículo y, por ende, su valor

real. Como se puede observar, en ese momento, la base del impuesto se establece conforme a la capacidad contributiva del particular, debido a que existe una correlación entre la riqueza gravada y la forma de cuantificar dicha riqueza.

Sin embargo, una vez que el vehículo se considera usado, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establecen como base del gravamen el impuesto causado en el ejercicio inmediato anterior, o el valor depreciado de un bien sin atender a las características específicas de cada caso en particular, lo que implica que la capacidad contributiva que fue medida en un momento determinado será ajustada a otro ejercicio fiscal, sin atender al valor real y presente del vehículo en dicho ejercicio.

En esta tesitura, debido a que se ha demostrado plenamente que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos no grava a las personas conforme a su auténtica capacidad contributiva, viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

2.- Los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos violan nuevamente la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, que se estableció supuestamente para considerar la pérdida del valor de los vehículos por el transcurso del tiempo, se establece con base en porcentajes fijos, cuando en realidad, dicha depreciación se verifica en forma distinta en cada caso en particular, sin que exista la posibilidad de demostrar a la autoridad que un vehículo perdió su valor en mayor medida que los mencionados porcentajes fijos.

En efecto, de las tablas para calcular el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad, establecida en los artículos 15-B y 15-C de la ley que nos ocupa, se desprende que durante los nueve ejercicios posteriores al en que la ley considera a los vehículos nuevos, se aplicarán en cada uno de ellos un porcentaje fijo que persigue la finalidad, sin conseguirla, de reconocer los efectos de la pérdida de valor de los vehículos.

Debemos recordar que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos **usados** excepto los destinados al transporte de hasta quince pasajeros a que se refiere el artículo 15-B, se calcula multiplicando el impuesto causado en el ejercicio fiscal anterior por el factor de ajuste, el cual se forma de la actualización de dicha contribución y la tasa que corresponda conforme los años de antigüedad del vehículo.

Como se puede observar, el factor de actualización se aplica precisamente para actualizar el impuesto causado y el factor de años de antigüedad se aplica para tratar de tomar en cuenta la pérdida del valor del vehículo.

Lo anterior incluso fue reconocido en el Dictamen que emitió la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, cuando en el año de 1995, al discutirse el establecimiento del artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, mencionó:

"1. Propuestas para fortalecer los ingresos propios de las Entidades Federativas.

.....

Por otra parte esta dictaminadora coincide en la necesidad de simplificar la fórmula para el cálculo de pago de la tenencia, que reconoce los efectos de la inflación y de la depreciación sobre el valor del vehículo, tal y como se propone en el artículo 15-B de la mencionada ley."

Como se puede observar, el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, tiene la finalidad, insatisfecha, de tomar en consideración la pérdida del valor del vehículo.

Asimismo, tratándose del artículo 15-C de la mencionada Ley, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos *usados* destinados al transporte de hasta 15 pasajeros, se calcula aplicando al valor total del automóvil establecido en la factura un factor de depreciación, conforme a los años de antigüedad del mismo y posteriormente actualizando dichas cantidades, por lo tanto, el factor de depreciación que toma en cuenta el legislador tiene la finalidad de tomar en cuenta la pérdida del valor del vehículo, lo cual no se satisface.

Sin embargo, resulta un hecho notorio que los vehículos pierden su valor por las condiciones particulares de cada uno de ellos, como son la marca, el modelo, el año del vehículo, lo cual constituyen elementos objetivos en la determinación del valor de los vehículos, pues no tienen igual valor de reposición los automóviles marca Mercedes Benz, que los Ford o que los Nissan e incluso no tiene igual valor de reposición un Grand Marquis que un Topaz, por citar sólo algunos ejemplos.

Además, también existen otros factores como son descomposturas, choques, kilometraje, desgaste del vehículo, deterioro de la pintura o llantas, lo cual se va verificando en cada caso en particular en forma diferente, pues no puede depreciarse igual el valor real y presente de un vehículo que es utilizado como taxi, que uno que es usado tan sólo ocasionalmente.

De lo anterior se sigue que el valor real de un vehículo se deprecia en cada caso en particular, dependiendo de la marca, modelo y año del mismo y del cuidado que tenga sobre el mismo el tenedor o usuario, de los accidentes que sufra, de las averías, de la frecuencia y duración con que sea usado, etc., por lo que la capacidad contributiva que se midió cuando el automóvil era nuevo, varía substancialmente de contribuyente en contribuyente una vez que se comienza utilizar.

Como se puede advertir, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos resultan desproporcionales, debido a que el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, se establece en cada rango para cada año de vida del vehículo, con base en un porcentaje fijo, cuando resulta evidente que cada vehículo se deprecia en forma distinta el uno al otro.

En efecto, si durante un ejercicio fiscal el valor real y presente de un vehículo pierde su valor en forma más drástica que el factor que corresponda conforme a la antigüedad del vehículo, que se establece para el año respectivo en la ley de la materia, resulta que el sujeto pasivo deberá calcular el impuesto conforme a la tasa fija del mencionado factor, no obstante que su capacidad contributiva haya disminuido en mayor medida a la presumida por el Legislador.

No debe perderse de vista que el gravamen que nos ocupa es de naturaleza real y, por ende, grava una riqueza determinada. Por ello, dicha

riqueza debe cuantificarse conforme a su valor real y presente, pues de lo contrario, como sucede, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

Para el tema que se estudia, el establecimiento de porcentajes fijos para medir la disminución del valor real de los vehículos, implica desatender la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, precisamente porque en cada caso concreto el vehículo perderá su valor real en forma distinta, es decir, en mayor o menor medida que la pérdida de valor presumida por el Legislador en las tasas fijas e invariables, previstas en la tabla del factor que corresponda conforme a la antigüedad de los vehículos.

Así las cosas, resulta evidente que la disminución real de la capacidad contributiva (la disminución del valor real del vehículo), no corresponderá necesariamente a la capacidad presumida por los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos mediante los porcentajes fijos.

Lo anterior implica que el sistema tributario contenido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que no toma en consideración en cada caso en particular el valor real y presente del vehículo y, por ende, la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Lo expuesto se confirma plenamente si tomamos en consideración que no existe en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos la posibilidad de demostrar a la autoridad que el valor real del vehículo ha disminuido en forma superior a la que se presume en el porcentaje fijo establecido en la ley.

Para evidenciar lo anterior, basta considerar que la ley presume que durante el primer año de tenencia o uso del vehículo, el mismo perderá su valor en un 10%, pues el factor de actualización es de .900, en el segundo año perderá un 1.1% en relación con el del primer año, pues es de .889, el tercero un 1.4%, etc.

Sin embargo, el sujeto pasivo no tiene la posibilidad de demostrar que su vehículo ha perdido su valor en un porcentaje mayor al presumido por la ley, de donde se sigue que el establecimiento de porcentajes fijos en la disposición que nos ocupa, resulta desproporcional, al no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, debido a que no les otorga la posibilidad de demostrar el valor real y presente de sus vehículos.

Para que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos fuera proporcional, sería necesario que, además de establecer el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad, se otorgara al particular la posibilidad de demostrar a la autoridad, mediante avalúo practicado por un experto en la materia, el valor real y presente del vehículo y aplicar al valor que resulte de dicho avalúo la tabla que establece el artículo 5° de la ley.

En este sentido, el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, en donde se establece la base del impuesto predial de dicha entidad, establece la posibilidad de determinar el valor real del inmueble mediante avalúo.

Sin embargo, en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, una vez que se determina la base del gravamen cuando el vehículo es nuevo, se deja de atender a su valor real, pues el mismo se calculará en lo sucesivo ajustando el impuesto pagado en el ejercicio anterior y, debido a que las tasas que estableció el Legislador para atender a la pérdida del valor de los vehículos

son fijas e invariables, no toman en cuenta la situación particular de los sujetos pasivos y, por ende, su capacidad contributiva.

Sobre el particular, resulta atinado citar la Tesis que se cita a continuación, dictada en la Novena Época por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA MÍNIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Gúitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XLVII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Para confirmar lo anterior, debemos considerar que si la intención del Legislador fue establecer los porcentajes del factor que corresponda conforme a los años de antigüedad, como porcentajes promedios de la disminución del valor real de los vehículos, resulta que existen vehículos que se deprecian en mayor medida que lo presumido por la ley, confirmándose aún más lo desproporcional que resulta el sistema tributario que se estudia.

Para comprender mejor lo anterior, debemos ejemplificar como se obtiene un promedio de varias cantidades. Si un vehículo disminuye *su valor real* en el primer año de uso a una tasa del 12% y otro a una tasa del 8%, representa que *el promedio* de disminución es del 10%.

Si el legislador establece una tasa fija de depreciación considerando el porcentaje promedio de disminución del valor real de los vehículos (factor de años de antigüedad en la ley combatida) del 10%, el contribuyente que vio disminuido el valor de su vehículo en un 8% será beneficiado, pues no obstante

que su vehículo tiene un valor real del 92% de su valor original, pagará sobre la base del 90% del mismo.

Siguiendo con el ejemplo que nos ocupa, el sujeto pasivo que vio disminuido el valor de su vehículo en un 12%, será gravado conforme a una capacidad contributiva que no tiene, pues su vehículo tiene un valor real del 88%, pero tendrá que contribuir conforme a un valor estimado del 90%.

Lo anterior demuestra que el establecimiento de porcentajes fijos para determinar los factores que corresponden conforme a los años de antigüedad de los vehículos, en los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, para tratar de tomar en cuenta la pérdida del valor de los vehículos, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que en cada caso en particular el valor real y presente del vehículo disminuye en forma distinta, por lo que la capacidad contributiva no puede ser medida mediante un criterio rígido e invariable como el que estableció el Legislador en la ley.

Resulta importante citar la siguiente Jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas

aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, **por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.**

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos.

Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

De lo anteriormente expuesto se desprende que la base establecida para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados, no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos enfocada al objeto del gravamen, violando en consecuencia la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV Constitucional, por lo que se propone que para establecer la base del impuesto es necesario se otorgara al particular la posibilidad de demostrar a la autoridad, mediante avalúo practicado por un experto en la materia, el valor real y presente del vehículo y aplicar al valor que

resulte de dicho avalúo la tabla que establece el artículo 5 de la ley que se estudia.

3.- El artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV Constitucional, debido a que una vez que se determina la categoría de un vehículo nuevo en la tarifa que establece el artículo 5°, fracción I de la ley y, por ende, la tasa que le es aplicable, nunca podrá dejar de pagar conforme dicha tasa, aunque el valor real y presente del vehículo disminuya y, por lo tanto, le corresponda una categoría inferior, en donde la tasa sea inferior, pues en lo sucesivo, el impuesto a pagar será el pagado en el ejercicio inmediato anterior ajustado.

En efecto, como se señaló en su oportunidad, el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece la tarifa que corresponde a los vehículos nuevos, existiendo cuatro categorías, a saber: A, B, C y D, dependiendo del valor total del vehículo.

Asimismo, la disposición legal antes descrita, establece las tasas del 2.6%, 6.5%, 8.5% y 10.4% para las categorías A, B, C y D respectivamente.

Como se puede observar, cuando el automóvil es nuevo, se determina el valor total del vehículo y, por ende, la categoría a la cual pertenece (A, B, C y D), calculándose el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a la tasa que corresponda a dicha categoría.

Ahora bien, para ejercicios fiscales sucesivos, el artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece que para vehículos usados con excepción a los destinados a transporte de hasta 15 pasajeros, el impuesto a pagar será el que resulte de multiplicar el causado en el ejercicio

inmediato anterior por el factor de ajuste, el cual supuestamente toma en cuenta el incremento en el valor de los vehículos por la inflación (factor de actualización) y la pérdida en dicho valor por el paso del tiempo (factor que corresponda conforme a la antigüedad del vehículo).

Sin embargo, el impuesto causado en el ejercicio anterior se calculó a una tasa determinada, la cual no podrá variar, aunque el valor real del vehículo haya disminuido lo suficiente para estar en una categoría inferior y, por lo tanto, estar gravado a una tasa menor.

En efecto, el artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, para tratar de tomar en cuenta la pérdida en el valor del vehículo año con año, por lo que resulta evidente que el valor presumido por la ley de un vehículo podrá descender a un rango inferior al cual perteneció cuando era nuevo.

Por otra parte, el **factor de actualización** que establece el artículo 15-B, persigue la finalidad, conforme el Dictamen Legislativo de la Cámara de Diputados ya citado, de tomar en cuenta el alza del valor del vehículo por los efectos de la inflación, el cual se determinará conforme **al índice nacional de precios al consumidor**.

Asimismo, las cantidades que se establecen en cada una de las categorías de vehículos (A, B, C y D), conforme a la fracción I del artículo 5° de la ley, también deben actualizarse conforme al índice nacional de precios al consumidor.

Así las cosas, el impuesto causado en el ejercicio inmediato anterior y las cantidades que se establecen en cada categoría (A, B, C y D) como límites de

los rangos respectivos, se actualizan de la misma manera, al aplicarse a ambos el índice nacional de precios al consumidor.

Sin embargo, al impuesto causado en el ejercicio anterior también debe aplicársele el factor que corresponda conforme los años de antigüedad del vehículo, el cual disminuye el impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior, al tratar de tomar en cuenta la pérdida del valor de los vehículos usados.

Como se puede observar, un vehículo que pertenecía una categoría superior como son la B, C y D pueden disminuir en su valor lo suficiente para ubicarse en una categoría inferior, donde la tasa es menor. Sin embargo, las disposiciones legales no permiten recalcular el impuesto conforme la tasa que le correspondería al vehículo al perder su valor, pues para ejercicios sucesivos, el impuesto por pagar será el impuesto pagado en el ejercicio anterior ajustado.

Debemos recordar que el factor que corresponda por la antigüedad del vehículo, hace que el valor presumido del vehículo vaya disminuyendo en cada ejercicio fiscal.

Como se puede observar, el valor del vehículo irá disminuyendo en relación a las cantidades que como límites se establecen para las categorías (A, B, C y D), pues las categorías van actualizándose al igual que el impuesto causado en el ejercicio anterior.

Sin embargo, no resulta posible que, una vez que el valor del vehículo presumido por la ley, haya descendido lo suficiente para ubicarse en una categoría inferior, recalcular el impuesto a pagar tomando en consideración la tasa más benéfica que establece el rango inferior, pues ello no se establece en

las disposiciones legales contenidas en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Para confirmar lo anterior, se debe considerar que una vez que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos es calculado cuando el vehículo es nuevo y, por tanto, se le aplica la tasa del rango de la categoría correspondiente (A, B, C ó D), en lo sucesivo, el impuesto causado a la tasa respectiva únicamente se deberá ir ajustando.

Así las cosas, el sujeto pasivo del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos tendrá que seguir tributando a la misma tasa que le fue aplicada originalmente, simplemente ajustando el impuesto pagado, tomando en cuenta el alza de los precios y la depreciación del vehículo, pero sin permitir recalcularse el tributo conforme al rango de una categoría inferior, en donde la tasa es acorde con su capacidad contributiva, no obstante que el valor del vehículo corresponda a la misma.

El anterior efecto desproporcional se da, debido a que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos no permite recalcularse el impuesto, tomando en cuenta el valor ajustado del vehículo y su ubicación dentro de la tarifa que se establece en el artículo 5, fracción I de la misma.

Las anteriores argumentaciones lógicas jurídicas, nos hacen concluir que conforme al actual sistema legal establecido en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, la tasa que originalmente le corresponde a un vehículo nuevo conforme lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley, será la única que le será aplicable cuando se convierta en usado, sin que exista la posibilidad de recalcularse el impuesto, una vez que el valor real y presente del vehículo haya disminuido a un rango en donde la tasa impositiva sea menor, en franca violación de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Para comprender mejor la inconstitucionalidad de este gravamen por el argumento antes expuesto, a continuación se realiza un ejemplo hipotético que demuestra los efectos distorsionados que producen dichas disposiciones legales.

Supongamos que una persona adquiere un vehículo nuevo y su valor total es de \$420,001.00. Como se puede observar, dicho vehículo corresponde a la categoría B y, por lo tanto, debe calcular su impuesto a pagar aplicando la tasa del 6.5%. Por lo mismo, deberá pagar en el primer ejercicio fiscal la cantidad de \$27,300.06 por concepto de impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Por otra parte, supongamos que transcurre un ejercicio fiscal y que el factor de actualización a que se refiere el último párrafo del artículo 15-B de la ley fue de 1.25. Es decir, que de diciembre del penúltimo año a diciembre del último año hubo una inflación del 25%.

Ahora bien, como ha transcurrido un año, para calcular el factor de ajuste a que se refiere el artículo 15-B de la legislación sobre tenencia o uso de vehículos, es necesario multiplicar el factor de actualización mencionado en el párrafo anterior por el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad, que sería de .900 por tener el vehículo un año de antigüedad.

$$1.25 \quad \times \quad .900 \quad = \quad 1.125$$

factor de actualización hipotético	por	factor que corresponda por años de antigüedad	=	factor de ajuste
---------------------------------------	-----	--	---	---------------------

Si calculamos el impuesto por pagar conforme al artículo 15-B, habrá que multiplicar el factor de ajuste de 1.125 por el impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior.

$$1.125 \quad \times \quad \$27,300.06 \quad = \$30,712.56$$

factor de ajuste	por	impuesto pagado en el ejercicio anterior.	impuesto por pagar
------------------	-----	---	--------------------

Ahora bien, si aplicamos el factor de ajuste al valor total del vehículo cuando se adquirió, conseguiremos su valor ajustado a un año y, si le aplicamos a éste la tasa correspondiente a la categoría B, que también le correspondió originalmente, es decir, la tasa del 6.5%, dará como resultado el mismo impuesto por pagar que el calculado anteriormente conforme al artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

$$\$420,001.00 \quad \times \quad 1.125 \quad = \quad \$472,501.12$$

Valor de adquisición total del vehículo	por	factor de ajuste	valor ajustado del vehículo
---	-----	------------------	-----------------------------

$$\$472,501.12 \quad \times \quad 6.5\% \quad = \quad \$30,712.56$$

Valor ajustado del vehículo	por	se aplica la tasa que le correspondió por ser categoría B	impuesto por pagar igual determinado conforme al 15-B.
-----------------------------	-----	---	---

$$\$30,712.56 \quad = \quad \$30,712.56$$

impuesto calculado conforme al 15-B	igual	impuesto calculado aplican- do al valor ajustado del ve- hículo, la tasa original del 6.5% de la categoría "B".
--	-------	--

Prosiguiendo con el supuesto que nos ocupa, el artículo 5°, fracción I, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que las cantidades de la tarifa (tabla), es decir, los montos que determinan las categorías de los vehículos (A, B, C o D), deberán de ser actualizados en enero, mayo y septiembre de cada año, conforme al índice nacional de precios al consumidor.

En el supuesto hipotético que nos ocupa, el factor de actualización por el ejercicio completo que transcurrió fue de 1.25, pues la inflación fue de 25%.

Por lo tanto, si aplicamos dicho factor de actualización a la cantidad que se establece para la categoría B de vehículos nuevos a que se refiere el artículo 5°, fracción I de la ley que nos ocupa, resultará que obtendremos el límite inferior a partir del cual los vehículos nuevos que excedan de dicho valor serán considerados precisamente de la categoría B, por lo que los que sean inferiores a dicha cantidad serán de la categoría A, afectos, por tanto, a una tasa impositiva menor.

\$420,001.00	x	1.25	= \$525,001.25
Límite inferior de la categoría B, antes de actualizarse.	por	factor de actualización	Límite inferior de la categoría B actualizado

De lo anterior se advierte que en el ejemplo que nos ocupa, al año de haberse adquirido el vehículo como nuevo, el límite inferior para que un vehículo sea considerado de la categoría B, es de \$351,250.06. Los vehículos nuevos que excedan de dicho valor serán afectos por ende a la tasa del 6.5%.

Ahora bien, como se demostró, el vehículo objeto del presente ejemplo, conforme al artículo 15-B, pagará el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a una tasa equivalente del 6.5%, es decir, de la categoría B, pues fue la que originalmente le correspondió.

Sin embargo, si comparamos el valor original ajustado del vehículo, en contra del límite inferior de la categoría B actualizado, resulta que conforme a dicho valor ajustado, el vehículo debería pertenecer a la categoría A y, por tanto, estar afecto a la tasa del 2.6%, pues su valor disminuyó lo suficiente para pasar a dicha categoría A.

\$472,501.12	<	\$525,001.25
valor del vehículo ajustado		límite inferior de la ca- tegoría B actualizada

Como se puede observar, no obstante que el valor del vehículo ejemplificado corresponde a la categoría A actualizada, que tributan a una tasa del 2.6%, deberá seguir pagando el impuesto a una tasa del 6.5%, es decir, como si el vehículo aún tuviera el valor de uno de la categoría B y, por ende, el contribuyente ostentara dicha capacidad contributiva, que como se observa, ya no la tiene.

Para concluir el ejemplo que nos ocupa, a continuación aplicaremos la tasa del 2.6% que debió corresponder al valor ajustado del vehículo en mención, para después compararlo con el impuesto que deberá pagar conforme las disposiciones legales referidas a la tasa del 6.5%.

$$\$472,501.12 \quad \times \quad 2.6\% \quad = \quad \$12,285.02$$

valor del vehículo ajustado	tasa que le debería corresponder y que no se permite por las disposiciones legales	impuesto que se debería pagar conforme la capacidad contributiva.
--------------------------------	---	---

$$\$30,712.56 \quad > \quad \$12,285.02$$

impuesto calculado conforme al 15-B	impuesto que se debería pagar si se atendiera a la capacidad contributiva.
--	--

Lo anterior confirma lo desproporcional que resulta el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, al obligar invariablemente a los contribuyentes a seguir tributando conforme una categoría (A, B, C y D), cuando se ha demostrado que el valor de los vehículos pueden disminuir de rango, por lo que al no existir la posibilidad de recalcular el impuesto conforme la tasa más benéfica, es que se viola el artículo 31, fracción IV Constitucional.

El Legislador no estableció un procedimiento para calcular de nuevo la base y la tasa aplicable a vehículos usados, por lo que deja de atender a la

capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en franca violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En esta tesitura, el sistema tributario establecido por el legislador impide que los vehículos pasen de una categoría superior a una inferior, no obstante que por la pérdida del valor de los mismos correspondan a dicho rango inferior, por lo que se sigue que el impuesto en cuestión no grava a los sujetos pasivos conforme a su auténtica capacidad contributiva, por lo que se propone una adición en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para poder calcular de nuevo la base y la tasa aplicable a vehículos usados y situarse en el rango o categoría a que se refiere el artículo 5°, fracción I, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, como lo hace para los vehículos a que se refiere el artículo 15-C de la mencionada Ley, que le corresponde según su verdadera capacidad contributiva.

4.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el tratamiento que otorga a vehículos usados, viola de nueva cuenta la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el impuesto causado cuando el vehículo era nuevo, que se va ajustando año con año, y que sirve de base para determinar el gravamen por pagar a cargo de los tenedores o usuarios de vehículos usados, fue calculado tomando en cuenta el impuesto al valor agregado que se causó con motivo de la enajenación original del vehículo y demás contribuciones cubiertas con motivo de la enajenación e importación, incrementando así la base original del gravamen.

Sin embargo, los gravámenes causados con motivo de la enajenación e importación del vehículo, ya no se causan en los ejercicios sucesivos, por lo que deberían ser excluidos de la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados en la parte proporcional que corresponda y, al no resultar así, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que la base del mismo en tratándose de vehículos *nuevos*, será el valor total del vehículo.

Por su parte, el artículo 1-A de la ley en mención, establece que se entenderá por valor total del vehículo nuevo, el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, *el impuesto al valor agregado y demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación.*

Como se puede observar, dentro de la base determinada para vehículos nuevos se incluyen las contribuciones causadas con motivo de la enajenación e importación inicial del vehículo, pues las mismas se causaron en dicho ejercicio y representaron una erogación que fue considerada por el Legislador como indicativa de capacidad contributiva.

Ahora bien, el impuesto por pagar en ejercicios posteriores al en que se considera nuevo el vehículo, se calcula multiplicando el impuesto causado en el ejercicio inmediato anterior por el factor de ajuste.

El impuesto causado cuando el vehículo fue nuevo, obviamente será el que deberá ser ajustado año con año para determinar el impuesto por pagar en tratándose de vehículos usados, el cual fue calculado sobre una base que incluyó las contribuciones causadas por la enajenación o importación del vehículo nuevo.

Las contribuciones aludidas en el párrafo anterior ya no se causan en los ejercicios sucesivos al en que el vehículo fue nuevo, sin embargo, el

contribuyente tendrá que seguir pagando la parte proporcional que de dichas contribuciones correspondieron en la base del impuesto originalmente calculado.

Lo anterior hace que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el tratamiento que otorga a vehículos usados, viole nuevamente la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al tener éstos que seguir contribuyendo mediante el ajuste anual de un impuesto causado, que incluye una parte proporcional de contribuciones que ya no se causan en los ejercicios sucesivos, sin que exista la posibilidad de excluirlos en la parte proporcional en que originalmente determinaron la base del gravamen cuando el vehículo fue nuevo.

5.2. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley.

Así las cosas, la equidad tributaria radica esencialmente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Así mismo, el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos sostuvo en la Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público correspondiente al mes de marzo de 1970, página 78. "El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la Ley no es general, ya por sólo ello es inequitativa"³⁹.

³⁹ RIVERA PÉREZ CAMPOS, José, Revista de Investigación Fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito, marzo de 1970, página 78

Adolfo Arrijoja en su obra "Derecho Fiscal", señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece⁴⁰.

Lo anterior nos lleva a concluir que las leyes impositivas deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos para que surja el hecho generador del tributo. De no cumplir lo anterior estamos en presencia de una contribución inequitativa y, por ende, violatoria del artículo 31, fracción IV Constitucional.

Es pertinente citar los siguientes criterios adoptados por el Poder Judicial de la Federación, que confirman lo anterior:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de

⁴⁰ Op. Cit., Arrijoja V., p. 81

manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria

significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

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

PRECEDENTES:

Séptima Epoca, Primera Parte: Vols. 181-186, p g.181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.

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

Vols. 187-192, pág.79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos.

Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Disidente:
Raúl Cuevas Mantecón.

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

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

**"IMPUESTOS.- VALIDEZ CONSTITUCIONAL
DE LOS (HONRARIOS POR ACTIVIDADES
PROFESIONALES).- 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 establecido por
ley; segundo, que sea proporcional y equitativo,
y tercero, que se destine al pago de los gastos
públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos,
necesariamente el impuesto será contrario a lo
estatuído por la Constitución General. Ahora
bien, aun cuando respecto de los requisitos de
proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno
no ha precisado una fórmula general para
determinar cuando un impuesto cumple dichos**

requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido que si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo, son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Expuesto lo anterior, y aun conviniendo que el impuesto del 1% sobre diversas percepciones que se dedican a la

enseñanza media y superior, técnica y universitaria (publicado en el Diario Oficial del 1° de febrero de 1963), constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad".

7a. Ep., Vols. 145-150, la. pt., p. 123, Amparo en revisión 3658/80, Octavio Barocio, 20 de enero de 1981, unanimidad de 16 votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo.

Aplicando los anteriores razonamientos doctrinales y jurisprudenciales al estudio realizado, resulta que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establece tratamientos inequitativos en contra de los sujetos pasivos que tienen o usan vehículos usados, debido a las siguientes razones.

1.- Como se demostró en el Capítulo anterior, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos no toman en cuenta el valor real y presente de los vehículos usados para determinar la base del impuesto.

a.- Lo anterior deviene en violatorio de la garantía de equidad tributaria, pues no obstante que los tenedores o usuarios de vehículos *nuevos* y *usados* se encuentran en la *misma situación jurídica*, a los primeros se les otorga un trato preferencial, al permitirles calcular el impuesto conforme al valor real y presente de sus vehículos y, en cambio, a los tenedores o usuarios de vehículos usados no se les permite calcular la base del impuesto conforme al valor real y presente del vehículo, sino que tomarán como base el impuesto causado en el ejercicio anterior.

El artículo 5, fracción I de Ley de tenencia establece que los tenedores o usuarios de vehículos nuevos calcularán la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, tomando como base el valor total del vehículo.

Por otra parte, a los contribuyentes que son tenedores o usuarios de vehículos usados no se les permite calcular la base del tributo conforme al valor de los mismos, sino que simplemente deberán ajustar el impuesto causado en el ejercicio inmediato anterior año con año.

La distinción que realiza la legislación impugnada entre los vehículos nuevos y usados deriva en inequitativa, pues otorga un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica.

Para que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos fuera equitativo y, por ende, constitucional, debería establecer un método mediante el cual se pudiera cuantificar el valor de los vehículos usados para determinar la base del tributo, para así otorgar un tratamiento igual a todos los sujetos pasivos.

Sin embargo, las disposiciones legales contenidas en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no establecen un procedimiento mediante el cual los tenedores o usuarios de vehículos usados, puedan determinar el valor de sus vehículos para conocer la base del gravamen, por lo que resulta necesario concluir que la mencionada Ley resulta contraria a la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

La situación igual consiste en que ambos contribuyentes, los tenedores o usuarios de vehículos nuevos y los de vehículos usados, son sujetos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. La distinción inequitativa radica en que los artículos 5, fracción I y 15-B y 15-C de la ley en estudio, sólo permiten a

los tenedores o usuarios de vehículos nuevos calcular la base del tributo conforme al valor de sus vehículos, absteniéndose de otorgar dicho beneficio a los tenedores o usuarios de vehículos usados.

Conforme el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el impuesto se causa con el hecho de tener o usar vehículos, sin que se haga la distinción alguna entre vehículos nuevos y usados, por lo que la base del gravamen no debe hacer dicha distinción y, por tanto, debería establecer también un procedimiento para determinar el valor del vehículo cuando es usado.

Sin embargo, las disposiciones legales sólo establecen en favor de los vehículos nuevos, un procedimiento para calcular la base del gravamen tomando en cuenta el valor del vehículo y se abstienen de otorgar dicho beneficio en favor de los tenedores o usuarios de vehículos usados.

Lo anterior hace que se viole la garantía de equidad tributaria, al otorgar un trato desigual a los tenedores o usuarios de vehículos usados, en relación con los tenedores o usuarios de vehículos nuevos, pues sólo éstos pueden determinar el impuesto a pagar tomando en cuenta el valor de sus vehículos.

En consecuencia, se propone que la ley se adicione con disposiciones generales que permitan a los tenedores de vehículos usados calcular la base del impuesto sobre tenencia conforme a su real capacidad contributiva, esto es, atendiendo al valor real de su vehículo, posiblemente con un peritaje de técnicos expertos en la materia.

b.- Como se expuso en su oportunidad, la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados, se establece tomando en consideración el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, el cual se

establece con base en porcentajes fijos, dependiendo de los años de antigüedad del vehículo.

Lo anterior resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que dos contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas son tratados de igual forma.

Como se ha expresado en su oportunidad, los vehículos pierden su valor real, en cada caso concreto, de distinta forma, por lo que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos disminuye también en forma desigual en cada caso en particular. De ahí que ambos contribuyentes deban tributar, también, en forma desigual.

Sin embargo, los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos establecen factores que corresponde conforme a los años de antigüedad del vehículo usado, determinado con base en porcentajes fijos dependiendo de los años de antigüedad del vehículo, lo cual implica tratar igual a desiguales, pues dos sujetos pasivos tenedores o usuarios de vehículos iguales y del mismo año, pero cuyos vehículos se han depreciado en forma distinta y, por tanto, no ostentan la misma capacidad contributiva, pagarán el mismo impuesto, al determinar la base del gravamen con base en dichos porcentajes fijos, lo cual resulta inequitativo y, por ende, inconstitucional.

La situación desigual consiste en que dos contribuyentes tienen vehículos iguales y del mismo año, pero cuyos valores reales, por la situación particular de cada uno, son distintos y, por ende, ostentan una capacidad contributiva desigual. La situación igual consiste en que ambos contribuyentes determinarán la depreciación del valor de sus vehículos, tomando en consideración el mismo porcentaje, pues este es fijo e invariable para cada ejercicio, lo cual

evidentemente se traduce en tratar igual a desiguales, violándose así la garantía de equidad tributaria.

Para que el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos fuera equitativo y, por ende, constitucional, sería necesario que estableciera un procedimiento adecuado de valuación de los vehículos, para que se tomara en cuenta la pérdida real del valor de los vehículos, con la finalidad de que los sujetos pasivos que tienen vehículos cuyo valor haya disminuido en forma mayor al de otro, contribuyan cuantitativamente en forma menor, al NO ostentar la misma capacidad contributiva enfocada al objeto del gravamen.

Sin embargo, las disposiciones legales sobre tenencia otorgan un mismo trato a contribuyentes que tienen vehículos cuyo valor se haya depreciado en forma desigual, lo que implica tratar igual a sujetos pasivos que ostentan una capacidad contributiva desigual, en franca violación a la garantía de equidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

2.- La fracción III del artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos exenta de su pago a los vehículos que sean propiedad de inmigrantes o inmigrados rentistas, sin que tal exención esté justificada de manera constitucional.

No existe razón o argumento que así lo justifique para exceptuar del pago de este impuesto a los vehículos que sean propiedad de inmigrantes o inmigrados rentistas, pues tanto los sujetos pasivos obligados a su pago como los inmigrantes o inmigrados rentistas se encuentran en la misma situación ante la ley, a saber, ambos tienen o usan automóviles en territorio nacional.

Según el artículo 41 de la Ley General de Población, los extranjeros podrán internarse en el país con la calidad de no inmigrante o inmigrante.

Es inmigrante, según el artículo 44 de la mencionada Ley General de Población, el extranjero que se interna legalmente en el país con el propósito de radicarse en él, en tanto adquiriera la calidad de inmigrado.

Por su parte, el artículo 52 de la ley en mención, establece que es inmigrado el extranjero que adquiere derechos de residencia definitiva en el país.

Como se puede observar, el inmigrante y el inmigrado tienen el propósito de permanecer en el país y residir en él.

Ahora bien, el artículo 48, fracción I de la ley que nos ocupa establece la característica de rentista, al inmigrante o inmigrado, que viva de algunos recursos traídos del extranjero o de los intereses que le produzca la inversión de su capital en certificados, títulos o bonos del Estado o de las instituciones nacionales de crédito u otras que determine la Secretaría de Gobernación.

Como se puede observar, el inmigrante o inmigrado rentista, al tener la intención de radicar en el país y al obtener la residencia, se beneficia de todos los servicios públicos que presta el país, como calles, policía, servicios médicos, alumbrado, etc., por lo que no existe una razón objetiva alguna para exentar a dichos extranjeros del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, máxime que es sumamente probable que adquieran vehículos nacionales y, como son residentes en el país, utilicen las calles, semáforos, carreteras y demás servicios públicos que ofrece la Nación.

Además, el hecho de que los inmigrantes o inmigrados obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, será una cuestión que deberá ser regulada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser el impuesto que grava a

los ingresos y que en nada interesa para efectos de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

En consecuencia, al no existir un motivo constitucionalmente válido para exentar del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a los vehículos propiedad de los inmigrantes o inmigrados rentistas, se viola la garantía de equidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Más aún, según el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el mismo se causa por la **tenencia o uso** de vehículos.

Por otra parte, el artículo 8, fracción III de la misma ley, exime del pago del gravamen que se analiza a los vehículos **propiedad** de inmigrantes o inmigrados rentistas.

De lo anterior se sigue que bien puede suceder que un vehículo tenido y usado por un Mexicano se encuentre exento del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, debido a que su tenencia o uso la adquirió de un contrato de arrendamiento que tiene celebrado con el **propietario del vehículo que es un inmigrante rentista**.

Lo anterior puede suceder, debido a que la exención que establece el artículo 8, fracción III de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, se otorga a todos los vehículos propiedad de los inmigrantes e inmigrados rentistas, sin considerar quien es el tenedor o usuario del vehículo, en franca violación a la garantía de equidad tributaria.

Sobre el particular, resulta importante incluir las siguientes Jurisprudencias dictada por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"TENENCIA O USO DE VEHÍCULO, IMPUESTO SOBRE. LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8º, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 8º, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, al exentar del pago del impuesto relativo a los vehículos "que sean propiedad de inmigrantes o inmigrados, rentistas", en virtud de que siendo un impuesto que grava la tenencia o el uso de vehículos, la diferencias que pueden motivar un tratamiento desigual deben radicar en las características del automotor, o bien, en el uso que se le dé; por tanto, como los inmigrantes e inmigrados, son calidades con las que los extranjeros se internan en nuestro país, es claro advertir que el citado artículo 8º no cumple con los elementos objetivos que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que permiten delimitar el principio constitucional de referencia, pues la mencionada exención produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista una justificación objetiva y razonable, ya que la calidad migratoria no influye en la tenencia o uso de vehículos, lo cual constituye el objeto del gravamen, esto es, a iguales supuestos de hecho (tenencia de vehículos similares o de usos análogos), no corresponden idénticas consecuencias jurídicas, pues a los inmigrantes e

inmigrados rentistas, se les exenta y a los nacionales no.

Amparo en revisión 847/98.- Luis Ortiz Hidalgo.- 18 de octubre de 2000.- Unanimidad de cuatro votos.- Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo en revisión 2848/98.- Héctor Blas Grisi Urroz.- 18 de octubre de 2000.- Unanimidad de cuatro votos.- Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Amparo en revisión 211/99.- Carlos Velázquez de León Obregón.- 18 de octubre de 2000.- Unanimidad de cuatro votos: Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Amparo en revisión 249/99.- Gerardo Nieto Martínez y otro.- 18 de octubre de 2000.- Unanimidad de cuatro votos.- Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán.- Ponente: Mariano Azuela Güitron.- Secretario: Hugo Guzmán López.

Amparo en revisión 420/99.- Gil Alonzo Zenteno García.- 18 de octubre de 2000.-Unanimidad de cuatro votos.- Impedido: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente:

Mariano Azuela Güitron.- Secretario.- Hugo Guzmán López."

"ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6o., fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la Ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden

determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos.
Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 10/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

En esta tesitura, la exención que otorga la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos a los vehículos propiedad de inmigrantes e inmigrados rentistas, resulta contraria a la garantía de equidad consagrada en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

3.- Como se mencionó en su oportunidad, la garantía de equidad tributaria consiste esencialmente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Ahora bien, cuando la ley otorga un beneficio que solo resulta aplicable a un grupo de los sujetos pasivos de un gravamen, se origina un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, violatoria de la garantía de equidad tributaria.

Lo anterior sucede cuando los parámetros por los cuales un beneficio resulta aplicable a un grupo de sujetos pasivos de una misma contribución, se establece con base en diferencias que no se encuentran justificadas a la luz de los artículos 16 y 31, fracción IV Constitucionales.

Resulta que en el presente estudio se tratará de demostrar que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos es inequitativa por dos motivos adicionales, como se demuestra a continuación:

a) El artículo Noveno Transitorio para entrar en vigor el 1° de enero de 1998 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en su fracción II, establece lo siguiente:

"II.- Los vehículos destinados al transporte público de pasajeros o efectos, de años modelo 1989 a 1997, salvo los denominados "taxis", calcularán el impuesto para el año de 1988, multiplicando el monto de impuesto causado en 1997, por el factor de .50. Al resultado obtenido de esta operación se aplicará el factor de ajuste establecido en el primer párrafo del artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de acuerdo con el año modelo del vehículo.

Los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros que cuenten con placas de servicio público de transporte, denominados taxis, de años modelo 1989 a 1997, calcularán el impuesto correspondiente a 1998, multiplicando el monto del impuesto causado en 1997, por el factor de 0.0942. Al resultado obtenido de esta operación se aplicará el factor de ajuste establecido en el primer párrafo del artículo 15-B de la citada Ley, de acuerdo con el año modelo del vehículo."

De la anterior transcripción se desprende que el Legislador decidió otorgar un beneficio en favor de los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, consistente en la reducción del impuesto que les corresponde pagar en 1998 y que les beneficiará en lo sucesivo, lo cual resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que no existe razón Constitucionalmente válida para que a dichas personas se les haya otorgado una exención parcial del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y los demás contribuyentes hayan quedado excluidos de dicho beneficio.

Para confirmar lo anterior, cabe recordar que, como se mencionó en su oportunidad, para calcular el impuesto del ejercicio, es necesario multiplicar el que se causó en el ejercicio inmediato anterior, por el factor de ajuste previsto por el artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Así las cosas, si las disposiciones transitorias que nos ocupan establecen en favor de los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, el beneficio consistente en multiplicar el impuesto causado en el ejercicio anterior, por un factor de 0.50 y de 0.0942 tratándose de "taxis", antes de multiplicar dicho impuesto causado en el ejercicio anterior por el factor de

ajuste que establece el artículo 15-B, resulta que se está otorgando una exención parcial del impuesto, equivalente al 50% de la contribución y más del 90% tratándose de los "taxis".

Además, en lo sucesivo, los tenedores o usuarios de los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos gozarán de la exención parcial del 50% o más del 90% que se les otorgó, pues conforme las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en lo sucesivo, aplicarán al impuesto causado durante 1998, el factor de ajuste a que se refiere el artículo 15-B de la mencionada ley, es decir, el impuesto determinado en el ejercicio de 1997 que gozó de la exención parcial, será el que se ajustará en lo sucesivo, gozándose así de la exención para siempre.

Lo anterior se estima francamente violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que no existe justificación alguna para otorgar una exención de un 50% o más del 90% únicamente a aquellos contribuyentes cuyos vehículos usados sean destinados al transporte público de pasajeros o efectos y obligar a los particulares a seguir contribuyendo al gasto público, sin recibir dicho beneficio.

La situación igual consiste en que tanto los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, como el de los particulares o aquellos que no son destinados al transporte público de pasajeros o efectos, son tenidos y usados por los sujetos pasivos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. La situación desigual consiste en que sólo a los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos se les exime en un 50% o 90% y a los demás no.

No es óbice para concluir lo anterior, el que se pudiera considerar que los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, son el único medio de sustento de algunos de sus tenedores o usuarios, por lo que se justifica el tratamiento desigual, por las siguientes razones:

- Es un hecho notorio que muchos de los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos son propiedad de personas o empresas en posiciones económicas muy solventes, como puede ser el dueño de varios "taxis" o una sociedad anónima dedicada al transporte público de pasajeros o efectos, como son el ADO, Flecha Roja, Flecha Amarilla, etc.

Como se puede observar, el hecho de que un vehículo se destine al servicio público de transporte de personas o efectos no demuestra que, por sólo ese hecho, tengan una capacidad contributiva menor a la de los demás tenedores de vehículos y, por ende, el que se les deba otorgar una exención del 50% o más del 90% del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos por pagar.

Para que la exención parcial que se analiza fuera Constitucional, la misma debería abarcar únicamente a los contribuyentes que se encuentran en una situación económica muy precaria y que demuestren que su único medio de subsistir es mediante el servicio que desarrollan en sus vehículos usados, consistentes en el transporte de personas o efectos.

Sin embargo, la exención no se limitó a dichos contribuyentes, sino que abarcó a todos los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, lo cual

resulta inequitativo, al no haber justificación constitucional alguna para realizar dicha distinción.

- Además, la exención otorgada a los contribuyentes que tienen vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, afecta el impuesto por pagar de ejercicios posteriores, debido a que éste se determinó ajustando el impuesto causado en el ejercicio de 1997.

Así las cosas, puede suceder que un vehículo usado que se benefició de la exención que nos ocupa, en años subsecuentes ya no se destine al transporte público de pasajeros o efectos.

Sin embargo, el tenedor o usuario de dicho vehículo pagará una cantidad mucho menor de la que enterará el que no haya recibido la exención que nos ocupa, no obstante que ambos vehículos se destinan a actividades distintas al transporte público de pasajeros o efectos.

Como se puede observar, no existe razón objetiva alguna a la luz de la Carta Magna, que justifique la exención otorgada a los vehículos destinados al transporte público de pasajeros o efectos, por lo que se demuestra la clara violación a la garantía de equidad tributaria.

b) En la fracción III del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de la ley que entraron en vigor el 1º de enero de 1998, así como en las fracciones II y III del artículo 13 de dichas Disposiciones Transitorias de la ley que entraron en vigor el 1º de enero de 1999, se establecieron una serie de beneficios, aplicables exclusivamente a

los vehículos adquiridos como nuevos durante 1995, 1996 y 1997 consistentes en el recálculo del impuesto por pagar del ejercicio fiscal de 1998 y 1999.

Lo anterior se estima violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que se otorga un trato preferencial a los vehículos adquiridos como nuevos durante 1995, 1996 y 1997 con relación a los demás vehículos, que fueron adquiridos en una fecha distinta, al otorgarse el beneficio de poder recalcular, con base en el valor real del vehículo, el impuesto por pagar.

No es óbice para concluir lo anterior, la razón que se expuso en la Exposición de Motivos del 10 de diciembre de 1997, del C. Presidente de la República, quien propuso la disposición transitoria que entro en vigor el 1º de enero de 1998, que si bien fue desechada en un principio por el Congreso de la Unión, posteriormente fue propuesta y aprobada en los mismos términos en que originalmente fue enviada por el Ejecutivo Federal.

En efecto, en la Exposición de Motivos, se adujeron las siguientes razones:

"Por no actualizarse la tabla de este impuesto en 1995, los vehículos adquiridos en ese año han venido cubriendo un impuesto a un nivel no adecuado en relación con los vehículos adquiridos en años posteriores. Ello es así debido a que los precios de los automóviles al público registraron aumentos considerables en el año de 1995, lo cual provocó que una misma versión automotriz se ubicara en categorías diferentes y, por lo tanto, la tasa correspondiente fuera distinta.

Se propone corregir esta situación a través de un mecanismo de carácter transitorio que permita modificar la tasa aplicada originalmente y, determinar el impuesto a pagar en el ejercicio fiscal de 1998 con base en la nueva tasa."

Sin embargo, las anteriores razones no se estiman válidas para establecer un beneficio exclusivamente aplicable a los vehículos adquiridos durante 1995, debido a que el hecho de que una misma versión de automóvil se ubicara en distintas categorías, se debió precisamente a que los precios de adquisición de los vehículos fué distinta conforme avanzó el año, por lo que la capacidad contributiva de los adquirentes también varió.

Así mismo, las razones que expuso el Ejecutivo Federal al someter a la consideración del H. Congreso de la Unión la iniciativa del Decreto que modificó Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales para 1999, al tratar el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, son insuficientes para justificar la violación a la garantía de equidad violada, toda vez que se limita a expresar el beneficio para los contribuyentes que adquirieron su vehículo en 1996 y 1997, acepta y reconoce la inequidad del mismo y propone introducir disposiciones transitorias para el recalcu lo del impuesto.

En efecto, la mencionada exposición de motivos señala lo siguiente:

" D. Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dar mayor claridad al ordenamiento y seguridad jurídica a los contribuyentes, al tiempo que hacer mas equitativo este gravamen, se propone a ese H. Congreso

de la Unión, introducir algunas modificaciones y precisiones en la ley que lo regula.

Se propone introducir una disposición transitoria que establece una mecánica que permite modificar la categoría para el pago de este impuesto para el ejercicio fiscal de 1999, para vehículos año modelo 1996 y 1997, manteniendo la congruencia con el impuesto a pagar con el resto del parque vehicular."

El legislador para tratar de subsanar la evidente inequidad del impuesto estudiado publicó las Disposiciones Transitorias de la ley de la materia para 1999, e introduce en su artículo 13, fracciones II y III la posibilidad del recalcular del impuesto para los tenedores o usuarios de vehículos adquiridos en 1996 y 1997, lo que significa una violación al principio de equidad al tratar desigual a los iguales.

No obstante que el transitorio se creó con el fin de subsanar la inequidad del impuesto, evidentemente no se logró y únicamente puso en evidencia la franca violación a la garantía que se estudia.

Así las cosas, no resulta equitativo que se permita recalcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos únicamente a los que adquirieron sus vehículos como nuevos durante 1995, 1996 y 1997 y a los demás contribuyentes se les excluya de dicho beneficio.

5.3. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, viola la garantía de audiencia, pues no establece un procedimiento para demostrar a las

autoridades fiscales que la pérdida del valor real de los vehículos usados, puede ser superior a la que se presume en los porcentajes fijos previstos por los artículos 15-B y 15-C de dicho ordenamiento legal y, con base en dicha depreciación demostrada real, contribuir a los gastos públicos conforme a su auténtica capacidad contributiva.

El artículo 1º de la Constitución General de la República, indica lo siguiente:

"En los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece."

Precisamente una de las garantías que establece nuestra Constitución es la consagrada en el artículo 14, que en su segundo párrafo, establece textualmente lo siguiente:

"Artículo 14....."

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derecho, 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."

Conforme a la citada garantía, los particulares no pueden ser afectados de manera alguna en sus derechos, propiedades o posesiones por actos de las autoridades, sin que previamente se les otorgue la adecuada oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho conviniere.

Ignacio Burgoa, en su obra "Las Garantías Individuales" señala que "La Garantía de Audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tienden a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional."⁴¹

El artículo Constitucional comentado establece la garantía de audiencia, mediante la cual las autoridades están obligadas a escuchar a los particulares previamente a efectuar cualquier acto de privación, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento.

El Constituyente estableció márgenes sobre los cuales, tanto gobernados como gobernantes debemos enmarcar nuestros actos. En el caso, el Congreso de la Unión se extralimitó al contravenir uno de dichos márgenes que consiste, precisamente, en la garantía de audiencia contemplada en el citado artículo 14 Constitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la garantía de audiencia también tiene el alcance de obligar a las autoridades legislativas a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se escuche a los interesados y se les de oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos (Informe Anual de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1964. Segunda Sala. Página 63).

⁴¹ BURGOA Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 199_, p.515.

También es importante señalar el contenido de la siguiente tesis:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA LEGISLATIVA.- La garantía de audiencia debe constituir un derecho para los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de oportunidad de defensa, en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley, y, por otra parte el proceso de formación de las leyes corresponde a órganos públicos.

Amparo en Revisión 4820/1969. Octavio Medina Rojas. Septiembre 7 de 1970. Unanimidad. Ponente: Mtro. Alberto Orozco Romero. Pleno. Séptima Epoca, Volumen 21, Primera Parte, pág. 31."

De la anterior transcripción se sigue que el Poder Legislativo está obligado a establecer en las leyes tributarias, un procedimiento para que el contribuyente pueda ser escuchado en relación con la determinación de una contribución y, por ende, de sus elementos, como es la base de la misma.

Aplicando los anteriores antecedentes, se puede concluir que las disposiciones legales violan la garantía de audiencia, en virtud de que no establecen un procedimiento, previo o posterior a la determinación del tributo, mediante el cual se pueda demostrar a las autoridades que un vehículo se ha depreciado en su valor real, en mayor medida que las tasas fijas que se establecen en los artículos 15-B y 15-C de la ley que se estudia.

Como se señaló en su oportunidad, la base establecida para tenedores o usuarios de vehículos usados, se establece multiplicando el impuesto causado en ejercicio anterior por el factor de ajuste, el cual está formado por el factor que corresponda conforme a la antigüedad del vehículo.

Dicho factor que corresponda conforme a la antigüedad del vehículo trata de tomar en consideración la pérdida del valor de los vehículos, mediante el establecimiento de tasas fijas. Sin embargo, por las condiciones particulares de cada vehículo, puede suceder que el valor del vehículo de un contribuyente disminuya en mayor medida del que presumió el Legislador en el artículo 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

No obstante lo anterior, el Legislador no estableció un procedimiento mediante el cual se escuche al sujeto pasivo del gravamen que nos ocupa, para que éste le pueda demostrar que el valor de su vehículo a disminuido en forma mayor al que se establece mediante porcentajes fijos en el artículo 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en franca violación a la garantía de audiencia.

Así las cosas, debido a que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no establece un procedimiento mediante el cual puedan demostrar los particulares a las autoridades fiscales cual es el valor real de sus automóviles y contribuir así conforme a su auténtica capacidad contributiva.

Podemos concluir que la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, viola las garantías constitucionales de audiencia, proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en los artículo 16 y 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

CONCLUSIONES.

En la presente tesis profesional se estudió la posible inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pues se encontraron ciertas disposiciones que se estiman en contra de nuestra carta magna.

Esta inconstitucionalidad se traduce en las violaciones contenidas en la ley de la materia de las garantías de proporcionalidad, equidad y audiencia establecidas en la Constitución Mexicana

La primera de ellas, la **Proporcionalidad**, esta contemplada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución que señala que todo impuesto debe atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y en el presente trabajo se estudiaron cuatro distintas violaciones que se detallan a continuación

1.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, viola la garantía de Proporcionalidad en virtud de que para calcular el impuesto que le corresponde pagar a los automóviles usados, la base de impuesto, que dicha ley

señala, no corresponde al valor real y presente de cada uno, sino que, se toma el valor que tuvo el automóvil cuando fue adquirido y se le aplican los factores de ajuste o depreciación, para supuestamente tener un valor estimado del vehículo en cada año, lo cual significa que no se toma en cuenta la capacidad contributiva real y presente de cada sujeto pasivo.

La solución que se propone en el presente trabajo es crear un sistema de valuación de los vehículos en donde cada unidad sea analizada por peritos en la materia al momento de determinar el impuesto a pagar, pues de esa manera, se tomaría en cuenta todo factor externo que hubiere afectado al automóvil en su precio y así llegar a respetar la capacidad contributiva de cada contribuyente de este impuesto.

2.- De nueva cuenta la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de Proporcionalidad, toda vez que, los artículos 15-B y 15-C de la mencionada Ley que contemplan factores de ajuste que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, que se establecieron supuestamente para considerar la pérdida del valor de los vehículos por el transcurso del tiempo, se establecieron con base en porcentajes fijos, cuando en realidad, dicha depreciación se verifica en forma distinta en cada caso en particular, sin que exista la posibilidad de demostrar a la autoridad que un vehículo perdió su valor en mayor medida que los mencionados porcentajes fijos.

En esa tesitura, la base establecida para calcular el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos usados, no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos enfocada al objeto del gravamen, violando en consecuencia la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV Constitucional, por lo que se propone que para establecer la base del impuesto es necesario se otorgara al particular la posibilidad de demostrar a

la autoridad, mediante avalúo practicado por un experto en la materia, el valor real y presente del vehículo y aplicar al valor que resulte de dicho avalúo la tabla que establece el artículo 5 de la ley que se estudia.

3.- El artículo 15-B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola de nueva cuenta la garantía de Proporcionalidad tributaria, debido a que una vez que se determina la categoría de un vehículo nuevo en la tarifa que establece el artículo 5°, fracción I de la ley y, por ende, la tasa que le es aplicable, nunca podrá dejar de pagar conforme dicha tasa, aunque el valor real y presente del vehículo disminuya y, por lo tanto, le corresponda una categoría inferior, en donde la tasa sea inferior, pues en lo sucesivo, el impuesto a pagar será el pagado en el ejercicio inmediato anterior ajustado.

De lo anterior se desprende que el sistema tributario establecido por el legislador impide que los vehículos pasen de una categoría superior a una inferior, no obstante que por la pérdida del valor de los mismos correspondan a dicho rango inferior, y en consecuencia el impuesto en cuestión no grava a los sujetos pasivos conforme a su auténtica capacidad contributiva, por lo que se propone una adición en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para poder calcular de nuevo la base y la tasa aplicable a vehículos usados y situarse en el rango o categoría a que se refiere el artículo 5°, fracción I, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que le corresponde según su verdadera capacidad contributiva.

4.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el tratamiento que otorga a vehículos usados, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el impuesto causado cuando el vehículo era nuevo, que se va ajustando año con año, y que sirve de base para determinar el gravamen por pagar a cargo de los tenedores o usuarios de vehículos usados, fue calculado tomando en cuenta el impuesto al valor agregado que se causó con

motivo de la enajenación original del vehículo y demás contribuciones cubiertas con motivo de la enajenación e importación, incrementando así la base original del gravamen.

Lo anterior significa que la Ley no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al tener éstos que seguir contribuyendo mediante el ajuste anual de un impuesto causado, que incluye una parte proporcional de contribuciones que ya no se causan en los ejercicios sucesivos y se propone una adición a dicha ley para que exista la posibilidad de excluirlos en la parte proporcional en que originalmente determinaron la base del gravamen cuando el vehículo fue nuevo.

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece tratamientos inequitativos en contra de los sujetos pasivos que tienen o usan vehículos usados, y viola por ende la garantía de **Equidad** consagrada en nuestra carta magna debido a las siguientes razones:

1.- Los artículos 15-B y 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos hacen una distinción importante entre tenedores de vehículos nuevos y usados, pues no obstante que se trata de un impuesto real que grava una riqueza determinada, la base que estableció el Legislador aplicable a los vehículos usados no toma en cuenta el valor real y presente de los mismos.

Lo anterior significa una violación la garantía de equidad tributaria, pues no obstante que los tenedores o usuarios de vehículos **nuevos y usados** se encuentran en la **misma situación jurídica**, a los primeros se les otorga un trato preferencial, al permitirles calcular el impuesto conforme al valor real y presente de sus vehículos y, en cambio, a los tenedores o usuarios de vehículos usados no se les permite calcular la base del impuesto conforme al valor real y

presente del vehículo, sino que tomarán como base el impuesto causado en el ejercicio anterior o con base en un procedimiento de depreciación incorrecto.

En consecuencia, se propone que la ley se adicione con disposiciones generales que permitan a los tenedores de vehículos usados calcular la base del impuesto sobre tenencia conforme a su real capacidad contributiva, esto es, atendiendo al valor real de su vehículo, posiblemente con un peritaje de técnicos expertos en la materia.

2.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de Equidad contenida en la constitución, pues dos sujetos pasivos tenedores o usuarios de vehículos iguales y del mismo año, pero cuyos vehículos se han depreciado en forma distinta y, por tanto, no ostentan la misma capacidad contributiva, pagarán el mismo impuesto, al determinar la base del gravamen con base en porcentajes fijos.

Lo anterior resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que dos contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas son tratados de igual forma.

En la presente tesis profesional se propone establecer un procedimiento adecuado de valuación de los vehículos, para que se tomara en cuenta la pérdida real del valor de los vehículos, con la finalidad de que los sujetos pasivos que tienen vehículos cuyo valor haya disminuido en forma mayor al de otro, contribuyan cuantitativamente en forma menor, al no ostentar la misma capacidad contributiva enfocada al objeto del gravamen, o bien, que las autoridades permitan realizar un avalúo para demostrar el auténtico valor del bien objeto del gravamen.

3.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de Equidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV Constitucional al no existir un motivo constitucionalmente válido para exentar del pago de este impuesto a los vehículos propiedad de los inmigrantes o inmigrados rentistas, pues estos se ven beneficiados por los servicios del Estado como alumbrado, policía, etc., y son tenedores de vehículos como los demás contribuyentes.

En el presente trabajo, se propone eliminar la exención del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a los inmigrados o inmigrantes, rentistas.

4.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola la garantía de Equidad tributaria, en virtud de que el Legislador decidió otorgar un beneficio en favor de los vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos, consistente en la reducción del impuesto que les corresponde pagar en 1998 y que les beneficiará en lo sucesivo, lo cual resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, debido a que no existe razón Constitucionalmente válida para que a dichas personas se les haya otorgado una exención parcial del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y los demás contribuyentes hayan quedado excluidos de dicho beneficio.

En el presente estudio, se propone eliminar los beneficios que la Ley les otorga a los tenedores de vehículos usados destinados al transporte público de pasajeros o efectos del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos u otorgarle beneficios iguales a todos los contribuyentes del mismo impuesto.

5.- La Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos nuevamente viola la garantía de Equidad, toda vez que de la fracción III del artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos de la ley que entraron en vigor el 1º de enero de 1998, así como

en las fracciones II y III del artículo 13 de dichas Disposiciones Transitorias de la Ley que entraron en vigor el 1º de enero de 1999, se establecieron una serie de beneficios, aplicables exclusivamente a los vehículos adquiridos como nuevos durante 1995, 1996 y 1997 consistentes en el recálculo del impuesto por pagar del ejercicio fiscal de 1998 y 1999.

En virtud de que existe un trato preferencial para los tenedores o usuarios que adquirieron su vehículo en 1995, 1996 y 1997 con relación a los demás contribuyentes de este impuesto, se estima que sería necesario una eliminación de dicho beneficio u otorgarle los mismos beneficios a los demás sujetos pasivos del impuesto.

Por ultimo, se trato de demostrar la violación a la garantía de Audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra carta magna, en virtud de que no se establece en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos un procedimiento para demostrar a las autoridades fiscales que la pérdida del valor real de los vehículos usados, puede ser superior a la que se presume en los porcentajes fijos previstos por los artículos 15-B y 15-C de dicho ordenamiento legal y, con base en dicha depreciación demostrada real contribuir a los gastos públicos conforme a su auténtica capacidad contributiva.

En el presente trabajo, se propone la adición en la Ley de ciertas normas para poder establece un procedimiento mediante el cual los sujetos pasivos del impuesto puedan demostrar a las autoridades fiscales cual es el valor real de sus automóviles y contribuir así conforme a su auténtica capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFIA

- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, Segunda Edición, México, 1986.

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Décima Tercera Edición, México, 1998.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, Décima Segunda Edición, México, 1996.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1980.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa 16ª. edición), México, 1990.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Tercera Edición, Buenos Aires, 1978, Volumen I.
- SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Herder, Barcelona, 1966.
- JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
- SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, México, 1974.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ Eusebio, Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Universidad de Salamanca, España, 1994.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., México, 1996.
- Diccionario de la Real Academia Española.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Editorial Porrúa, Décima Séptima Edición, Tomo II, México D.F.
- RIVERA PÉREZ CAMPOS, José, Revista de Investigación Fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito, marzo de 1970.
- BURGOA Ignacio, Las Garantías Individuales, Décima Sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1982.

- MANSELL CARSTENS, Catherine, Las Nuevas Finanzas en México, Editorial Milenio, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas e Instituto Tecnológico Autónomo de México. México 1994.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal Mexicano. El Régimen Federal Mexicano, Primera Edición, Antigua Librería Robledo, México 1946.
- SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Quinta Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980.
- Revista "Trimestre Fiscal", Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, Número 69, año 21, enero-marzo 2000.
- FAYA VIEZCA, Jacinto, Finanzas Públicas, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1998.
- FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Duodécima Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1968.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Primera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1959.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz y FERNANDEZ y CUEVAS, José Mauricio, Derecho Fiscal, Primera Edición, Instituto de investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 1991.
- SAINZ ALARCON, Jorge Manuel, La concurrencia de la federación y de las entidades federativas en materia impositiva, Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, México 1978.
- ORTIZ, SAINZ Y TRON, S.C., "Boletín sobre la Reforma Fiscal para 1998", Edición Privada, México, 1995.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal de la Federación
Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos

Ley General de Población
Ley del Impuesto sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley de Ingresos de la Federación
Código Civil Para el Distrito Federal
Código Civil Federal