



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO

T E S I S QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO P R E S E N T A : CERVANTES GARCIA PABLO

ASESOR: LIC. FLORES SOLANO ANA ISABEL.





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

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

NOMBRE: Cervantes García

Abdo

FECHA: 08- Noviembre - 2002

FIRMA: 

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**



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

Cd. Universitaria, D.F., 26 de agosto 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 PABLO CERVANTES GARCIA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO".

Con fundamento en los artículos 8° 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

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

## AGRADECIMIENTOS

A la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**, por permitirme ser parte de esta grandiosa institución, forjadora hombres profesionistas, productivos, leales y comprometidos con el desarrollo de nuestro México.

A mis padres **RAFAEL y AURELIA** por haberme dado la vida, así como su apoyo y confianza para realizar mi carrera profesional, por esto con gratitud y respeto, les digo gracias.

A mi asesora **LIC. FLORES SOLANO ANA ISABEL**, por haberme sabido guiar en esta última etapa de mi vida escolar, estimulándome para llegar a ser un hombre de éxito.

A la **H. FACULTAD DE DERECHO**, por haberme acogido en su seno y por ser forjadora de los hombres del mañana.

A mis hermanos **ROCÍO, ANGELICA, RAFAEL Y VERONICA** por estar siempre conmigo y todo su brindarme su apoyo, así como su confianza en los momentos que más los necesité.

A todos mis **PROFESORES**, por depositar su confianza en nosotros y sobretodo por haber compartido sus conocimientos y experiencias a fin de forjar profesionistas comprometidos con su carrera.

A mis **AMIGOS**, por la amistad y compañerismo que nos unió durante todo este tiempo, así como el apoyo que me brindaron durante la carrera.

A **DIOS** por haberme permitido terminar con mis estudios profesionales y por darme salud.

A mi abuelita **CARMEN** que aunque ya no se encuentra conmigo en este mundo, siempre me apoyo y por todo su amor y cariño hacía mí.

A **TODOS** aquellos que de alguna manera contribuyeron conmigo para que terminara con mis estudios de Licenciado en Derecho.

A mi **FAMILIA** por el apoyo brindando y sus consejos para salir adelante.

## INTRODUCCION

Por motivos de los cambios políticos que se originaron en el país a partir de las elecciones de julio del año 2000, el nuevo gobierno en el poder decidió asumir los temas pendientes que habían dejado en proyecto los anteriores gobiernos, dichos proyectos eran: apertura del sector eléctrico, construcción de un nuevo aeropuerto, reforma laboral y reforma fiscal.

A partir de abril del 2001 el Poder Ejecutivo decidió enviar a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión una propuesta de Reforma Fiscal Integral a la que denominó "La Nueva Hacienda Pública Distributiva", dicha propuesta contenía una serie de modificaciones a diversas leyes financieras, al Código Fiscal de la Federación, a la Ley Aduanera, modificaciones sustanciales para el Impuesto al Valor Agregado y la creación de una nueva Ley del impuesto Sobre la Renta.

Una vez que la iniciativa citada fue recibida por la Cámara de Diputados fue turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para su dictamen. En el dictamen emitido por la Comisión mencionada se rechazó tajantemente las reformas propuestas en materia de Impuesto al Valor Agregado, asimismo, se decidió que las reformas al Código Fiscal de la Federación se discutirían en el año 2002. En cuanto se refiere a la Ley del Impuesto Sobre la Renta no se aceptaron del todo las reformas propuestas por el ejecutivo, por lo que se le hicieron algunas modificaciones, además se propuso la creación de un nuevo impuesto sobre erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado al que se denominó Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Sin lugar a duda una de las novedades importantes que trajo consigo la reforma fiscal de 2002 fue el llamado impuesto sustitutivo del crédito al salario, el cuál fue objeto de interposición de demandas de amparo por parte de un gran número de patrones a nivel nacional ya que argumentaba que dicho impuesto era violatorio de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad tributaria, de destino al gasto público, del proceso legislativo, que tenía problemas en cuanto su vigencia, que era un impuesto opcional, que estaba establecido en un artículo transitorio y que obligaba al patrón absorber el crédito al salario.

Por lo anteriormente expuesto es necesario hacer un análisis profundo de las características y elementos del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario con el objeto de determinar las ventajas y desventajas que trae consigo dicho impuesto en los contribuyentes, por lo que a través de la presente investigación se realizará tal estudio.

La estructura del presente trabajo se encuentra dividida en cinco capítulos, en donde se abordará primeramente la teoría tributaria para que después se pueda analizar de una manera general la Ley del Impuesto Sobre la Renta y posteriormente de una manera más profunda el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Dentro del capítulo primero se aborda el tema de la Potestad tributaria porque es el punto de partida del derecho tributario, ya que de dicha potestad deriva la imposición de los tributos en un país. Asimismo los puntos a tratar son su definición, sus características y su tratamiento que le da la Constitución mexicana en el Sistema Federal.

En cuanto al capítulo segundo se abordará la Relación jurídico tributaria que nace de la imposición de los impuestos, también se analizará la obligación tributaria como resultado de dicha relación, su nacimiento y determinación.

En el tercer capítulo se hace un estudio profundo de los impuestos, de su clasificación, características, principios teóricos y constitucionales que los rigen, así como de cada uno de los elementos que deben integrar al impuesto.

Por lo que se refiere al cuarto capítulo se analiza el impuesto sobre la renta, sus antecedentes, sus modificaciones esenciales y finalmente sus elementos integrantes.

En el quinto capítulo retomando lo expuesto en los primeros cuatro capítulos se estudia de una manera profunda el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario primero definiéndolo, luego comentando los motivos que se tuvieron para la creación de dicho impuesto, asimismo se determinará el tipo de impuesto que es el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, posteriormente se analizará uno por uno los elementos que conforman este impuesto primeramente exponiendo lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta al respecto, posteriormente completándolo con lo expuesto en la Resolución Fiscal Miscelánea de 2002 y las diversas facilidades administrativas publicadas en el Diario Oficial de la Federación con relación a dicho impuesto, asimismo a través de un caso práctico se expondrá de una manera clara la mecánica y repercusiones que tiene dicho impuesto en los contribuyentes. Finalmente se harán una serie de críticas a favor y en contra de este impuesto, así como una serie de propuestas al respecto.

INTRODUCCIÓN..... 1

**CAPITULO I**

**LA POTESTAD TRIBUTARIA**

1.1. Potestad Tributaria..... 1  
 1.2. Características de la Potestad Tributaria..... 2  
 1.3. La Potestad constitucional en materia de Contribuciones..... 3  
 1.3.1. La Potestad Tributaria en el Sistema Federal Mexicano..... 4  
 1.3.2. Concurrencia de la Potestad Tributaria..... 13  
 1.3.3. Principio de Legalidad de las Contribuciones..... 15  
 1.3.4. Principio de Reserva de Ley..... 17

**CAPÍTULO II**

**LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA**

2.1. La relación jurídico tributaria..... 22  
 2.2. Elementos subjetivos de la Relación jurídico tributaria..... 24  
 2.2.1. Sujeto Activo..... 24  
 2.2.2. Sujeto Pasivo..... 25  
 2.3. La Obligación Tributaria..... 34  
 2.4. Nacimiento y determinación de la relación jurídico tributaria..... 35  
 2.4.1. El hecho imponible..... 36  
 2.4.2. El hecho generador del crédito fiscal..... 38  
 2.4.3. Criterios de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo..... 39  
 2.4.4. Determinación de la Obligación Tributaria..... 40

**CAPÍTULO III**  
**LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS**

3.1.	Las Contribuciones.....	43
3.2.	Características de las Contribuciones.....	44
3.3.	Clasificación de las contribuciones según el CFF.....	44
3.4.	Los impuestos.....	46
3.4.1.	Definición.....	46
3.4.2.	Clasificación de los impuestos.....	47
3.4.3.	Principios de los impuestos.....	51
3.4.3.1.	Principios Teóricos de los impuestos.....	51
3.4.3.2.	Principios constitucionales.....	58
3.5.	Los elementos esenciales del impuesto.....	77
3.5.1.	Sujeto Activo.....	77
3.5.2.	Sujeto Pasivo.....	78
3.5.3.	Objeto del impuesto.....	79
3.5.4.	Base del impuesto.....	80
3.5.5.	Tasa o cuota del impuesto.....	80
3.5.6.	Tarifa del impuesto.....	81
3.5.7.	Época de pago.....	82

**CAPÍTULO IV**  
**EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

4.1.	Concepto de Renta.....	94
4.2.	Definición de Impuesto sobre la Renta.....	95
4.3.	Antecedentes Históricos en México.....	95
4.4.	Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	97
4.5.	Elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	102
4.5.1.	Sujetos Obligados.....	102

4.5.2. Objeto.....	103
4.5.3. Base.....	104
4.5.4. Tasa o Tarifa.....	104
4.5.5. Época de Pago.....	106

## **CAPÍTULO V**

### **IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO**

5.1. Conceptos de Crédito al Salario.....	109
5.2. Definición de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.....	109
5.3. Tipo de Impuesto.....	109
5.4. Exposición de Motivos.....	111
5.5. Su ubicación en la Ley de Ingresos de la Federación.....	113
5.6. Su ubicación dentro de la Ley del Impuesto Sobre la renta.....	113
5.7. Sujeto Activo.....	117
5.8. Sujeto Pasivo.....	117
5.9. Objeto del impuesto.....	118
5.10. Base Gravable.....	118
5.11. Tasa del Impuesto.....	119
5.12. Época de Pago.....	119
5.12.1. Pago Anual.....	119
5.12.2. Pago Provisional.....	120
5.12.3. Opción de no pagar este impuesto.....	120
5.13. Caso práctico de determinación de este impuesto.....	126
5.14. Críticas al Impuesto Sustitutivo al Crédito al Salario.....	133
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>140</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>146</b>

## CAPITULO I

### LA POTESTAD TRIBUTARIA

#### 1.1. POTESTAD TRIBUTARIA

Para comenzar la presente investigación es conveniente abordar el tema de la potestad tributaria; que es la fuente de donde proceden todas las contribuciones de un país.

La potestad tributaria ha recibido diferentes denominaciones dependiendo del tratadista que aborde el tema. Algunas de ellas son: poder tributario, poder fiscal, poder de imposición, potestad impositiva, supremacía tributaria.

Así pues para el maestro Carlos M. Giuliani Fonrouge la potestad tributaria es el Poder Tributario y significa "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción".<sup>1</sup>

El maestro Sergio Francisco De la Garza cita que el poder tributario es "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, 5ª. Edición, Tomo I. De Palma. Buenos Aires Argentina, 1993, p. 296.

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 12ª. Edición, Porrúa. México, 1992, p. 207.

Por su parte el tratadista Hector B. Villegas señala que potestad tributaria "es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia espacial".<sup>3</sup>

Del análisis de las definiciones de los tratadistas citados, concluimos que la potestad tributaria es una facultad que tiene todo Estado que consiste en imponer o establecer de una manera unilateral (ya que no se le pide opinión a los gobernados) la obligación de aportar parte de sus ingresos (tributos) a las personas que se hallen dentro de su competencia espacial con el objeto de que dicho Estado cumpla con sus funciones y fines tanto de derecho público como de derecho privado que le son conferidos generalmente en su Constitución Política.

Es importante señalar que la Potestad Tributaria tiene su origen en la Constitución Política de todo Estado. En algunas ocasiones sucede que en los Estados con un Régimen Federal la Federación puede delegar dicha potestad a los estados o municipios que lo integran, pero no por eso el Estado renuncia a dicha facultad; ya que tanto la Federación, las Entidades Federativas y municipios forman parte de lo que es la organización del Sistema Federal del Estado.

## **1.2. CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

Las características de la Potestad Tributaria son: abstracta, permanente, irrenunciable e inalienable.

La potestad tributaria es abstracta, porque el Estado al actuar de una manera soberana y general determina cuales van a ser los hechos o situaciones

---

<sup>3</sup>Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª. Edición, De Palma, Buenos Aires Argentina. 1993, p. 186.

(hechos imponibles), los cuales al realizarse por los particulares (hecho generador del crédito fiscal) darán nacimiento a la obligación tributaria.

También se dice que es permanente porque dicha potestad nace y deriva de la soberanía del Estado, de manera que subsiste con el Estado mismo y por consecuencia se extingue con el mismo Estado.

La potestad tributaria es irrenunciable debido a que el Estado no puede renunciar a esta facultad porque al hacerlo correría el riesgo de desaparecer y de dejar de prestar sus funciones y realizar sus fines, ya que gran parte de los ingresos que obtiene un Estado provienen precisamente del ejercicio de esta facultad.

Además es inalienable en el sentido de que "no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados".<sup>4</sup>

### **1.3. LA POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.**

Como ya se dijo anteriormente el origen de la Potestad Tributaria se encuentra en la Constitución de un Estado; toda vez que en esta se encuentra la organización, funcionamiento del Estado en sí y por consecuencia las facultades que en un momento determinado puede ejercer.

En el caso de un Sistema Federal, la Potestad Tributaria es ejercida por cada ente del gobierno (Federación, Entidad Federativa o municipio) en la ámbito territorial de su jurisdicción de acuerdo a lo conferido en la Constitución.

---

<sup>4</sup> Valdéz Villarreal, Miguel, *Principios constitucionales que regulan las contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, México, 1972. p. 331

### **1.3.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO.**

En los Estados Unidos Mexicanos la potestad tributaria se encuentra contenida en la Constitución Política. En el Sistema Federal Mexicano establecido en la Constitución Política la Federación, el Distrito Federal y los Entidades Federativas tienen una Potestad Tributaria Plena y los municipios una potestad tributaria delegada para cobrar las contribuciones que les autoricen las entidades federativas.

Uno de los fundamentos de la Potestad tributaria es el artículo 31 fracción IV que establece que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes".

Ahora bien, entremos a analizar la potestad tributaria de la Federación, los Estados, Distrito Federal y Municipios que contempla la Constitución Política Mexicana.

#### **A) FEDERACION.**

El artículo 73, fracción VII, Constitucional establece: el Congreso de la Unión tiene facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, por lo que se puede observar que en materia de contribuciones no hay limitaciones constitucionales en cuanto a las materias en que se puede establecer una contribución.

Lo anterior se viene a reforzar con el artículo 74, fracción IV constitucional que establece que son facultades exclusivas de la cámara de diputados el de

examinar, discutir anualmente el presupuesto de la Federación discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

Por lo que se puede concluir que la Constitución no establece limitantes a la Federación en cuanto a las materias que en un momento determinado se puedan gravar, de igual manera, el artículo 73, en su fracción XXIX-A constitucional establece algunos poderes tributarios que corresponden exclusivamente a la Federación:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior.

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución. 3º. Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguro.

4º. Servicios Públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5º. 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.

(...)”

Asimismo el artículo 117 constitucional prohíbe a los Entidades Federativas entre otras cosas:

- a) Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;
- b) Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- c) Prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- d) 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;
- e) Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;
- f) Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deben pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional;
- g) 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.

Por lo anterior se concluye que estas materias son facultades exclusivas de la Federación, por la prohibición que la misma Constitución establece a los Estados de imponer contribuciones sobre dichas áreas.

Asimismo el artículo 118 de la Constitución en su fracción I establece que no pueden sin el consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de

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

De lo anterior se desprende que los estados podrán establecer derechos en materia de tonelaje y puertos, así como imponer contribuciones o derechos en importaciones y exportaciones siempre y cuando el Congreso de la Unión les autorice tal facultad.

Por lo que se refiere a la fracción X del artículo 73 constitucional establece que el Congreso de la Unión tiene facultad para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas o sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123.

Debido a lo anterior se podría entender que por ser una facultad del Congreso legislar en dichas materias también tendría la facultad de establecer contribuciones en tales materias, por lo que es conveniente hacer las siguientes observaciones:

Respecto a este tema el maestro Ernesto Flores Zavala cita que mediante el artículo 73 fracción X se esta "concediendo facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, dentro de la que va incluida la facultad de imponer, porque esta sólo puede realizarse a través de la función legislativa".<sup>5</sup> Cosa con lo que no estamos totalmente de acuerdo porque si interpretamos por sí solo dicho precepto constitucional no encontramos ninguna base para afirmar que el si el Congreso de la Unión tiene facultades para legislar en toda la República en dichas materias también tendrá facultades para establecer contribuciones en tales materias.

---

<sup>5</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª. Edición, Porrúa, México, 1998, p. 379

Pero por lo contrario si consultamos lo establecido en el artículo 73, fracción XXIX-A constitucional, podemos concluir que en materia de hidrocarburos, minería y energía eléctrica efectivamente el Congreso de la Unión tiene facultades exclusivas para imponer contribuciones en estas materias porque expresamente así lo establece la constitución.

Asimismo estamos de acuerdo con lo que cita el maestro Sergio Francisco de la Garza<sup>6</sup> al afirmar que el artículo 73 fracción X constitucional no deriva poderes tributarios exclusivos a la Federación, lo cual lo reafirman las siguientes tesis aisladas que para tal efecto ha expedido la Segunda Sala y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Instancia: Segunda Sala

Época: Quinta Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : CXXI

Tesis: Aislada

Página: 1890

*SUELDOS Y SALARIOS, IMPUESTOS SOBRE. (ESTADOS FACULTADES DE LOS). No debe estimarse que las Entidades Federativas estén constitucionalmente incapacitados para imponer tributos sobre sueldos y salarios, aunque los artículos 73, fracción X, y 123 de la Constitución concedan facultad exclusiva al congreso de la Unión en materia de trabajo, de donde pudiera deducirse que toda modalidad relacionada con trabajo y salarios es materia exclusivamente federal; y sin que, al efecto que la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta grave sueldo, salarios y demás prestaciones similares de empleados y trabajadores; ni debe tampoco estimarse por estos conceptos que, al gravar esa fuente de ingresos, los Estados incurran en una duplicación de*

---

<sup>6</sup> De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., pp 228-229

*impuestos; ya que, entre las facultades exclusivas conferidas al congreso de la Unión, no figura la de expedir leyes que graven sueldos y salarios, siendo, por tanto, evidente que esta facultad impositiva es concurrente, y por lo mismo, tanto la Federación como los Estados pueden imponer gravámenes sobre tales percepciones.*

Amparo Administrativo en Revisión 121/54.- Martínez Esteban y coags.- 27 de agosto de 1954.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Octavio Mendoza González.-

Instancia: Pleno

Epoca: Séptima Época

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 68 Primera Parte

Tesis: Aislada

Página: 19

*COMERCIO, LA FACULTAD TRIBUTARIA GENERICA SOBRE TAL MATERIA NO ES PRIVATIVA DE LA FEDERACION, SINO QUE TAMBIEN CORRESPONDE A LOS ESTADOS (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL A LAS INDUSTRIAS CONGELADORAS DE MARISCOS, DEL CONGRESO DE SINALOA, DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1967, PUBLICADA EL 12 DE OCTUBRE DEL MISMO AÑO). La atribución concedida al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, para legislar en toda la República sobre comercio, no significa que esta materia genérica constituya una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación, toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX y 117, fracciones IV, V, VI, y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (artículo 72, fracción X de la Constitución 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1883), conducen a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio en general, también corresponde a los estados. En cuya razón, la Ley del*

*Impuesto Especial a las Industrias Congeladoras de Mariscos, contenida en el Decreto 171 del Congreso de Sinaloa, no viola los preceptos citados.*

Amparo en revisión 9774/68. Mariscos Tropicales, S. A., Congeladora Unión, S. a. y coags. 27 de agosto de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. NOTA: En la publicación original esta tesis aparece con la siguiente leyenda: "Véase: Séptima Época: Volumen 1, Primera Parte, pág. 29".

Además de que si recurrimos al artículo 124 constitucional que establece que las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. Por lo que al analizar el artículo 73, fracción X que establece al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas o sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123, más no lo facultad de manera expresa de que pueda imponer contribuciones en dichas áreas.

Por lo que tenemos aquí la explicación de que en algunos estados existen leyes locales que establecen impuestos locales o municipales sobre comercio, juegos con apuesta o sorteos (gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por leyes estatales), y que se graven sueldos y salarios y demás prestaciones similares a empleados y trabajadores (ejemplo de esto el impuesto de nóminas de varios estados y el ISR a los sueldos y salarios).

#### **B) ESTADOS O ENTIDADES FEDERATIVAS.**

El principio que marca la Constitución es que las facultades de la Federación y de los Estados son concurrentes para establecer impuestos con el objeto de cubrir sus presupuestos de egresos respectivos, con las limitaciones que la misma Constitución marca. Así que el Congreso de la Unión no puede imponer limitaciones o prohibiciones a la potestad tributaria de los Estados que la propia

Constitución no haya establecido ya que de lo contrario estaría actuando de manera inconstitucional.

Lo anterior deriva de lo establecido en el artículo 124 constitucional que establece que todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Por lo que en un principio se puede decir que los estados tienen una potestad tributaria ilimitada al igual que la Federación, asimismo, las Entidades Federativas al establecer contribuciones tienen que tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Las prohibiciones que tienen para imponer contribuciones en determinadas materias de acuerdo a lo establecido por el artículo 117 constitucional.
- b) Que de acuerdo con lo establecido por la fracción I, del artículo 118 constitucional podrán establecer derechos en materia de tonelaje y puertos, así como imponer contribuciones o derechos en importaciones y exportaciones siempre y cuando el Congreso de la Unión les autorice tal facultad.
- c) Respetar las materias en las que de manera exclusiva la Federación puede establecer contribuciones de acuerdo con lo establecido por la fracción XXIX-A constitucional.

### **C) MUNICIPIOS.**

El artículo 115 constitucional establece: "los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor", asimismo, "percibirán las contribuciones,

incluyendo las tasa adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tenga por base el cambio de valor de los inmuebles" y los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo (agua potable y alcantarillado, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito entre otros servicios a su cargo).

Las leyes federales no podrán establecer límites a las facultades de los estados para establecer las contribuciones mencionadas en este punto, así también las leyes locales no podrán establecer exenciones o subsidios respecto de esas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas, ya que solamente los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o municipios estarán exento de estas contribuciones.

Asimismo la Constitución Política en su artículo 73, fracción XXIX-A, en el numeral quinto, párrafo segundo establece que los estados participaran en el rendimiento de las contribuciones especiales que la Federación tiene a su cargo conforme lo establezca la ley secundaria federal y las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica, esto aplica cuando la entidad no se haya incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, ya que de lo contrario participaran en los porcentajes que la Ley de coordinación Fiscal marque.

## **D) DISTRITO FEDERAL.**

La constitución en el artículo 122, apartado C, Base primera, fracción V, inciso b) establece que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal tendrá la facultad de examinar y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Con base a lo anterior podemos concluir que en materia de imposición de contribuciones el Distrito Federal al igual que las Entidades Federativas tiene potestad Tributaria Plena.

La Asamblea Legislativa del Distrito Federal al establecer contribuciones tendrá que tomar en consideración lo siguiente:

- a) Las prohibiciones que tienen para imponer contribuciones en determinadas materias de acuerdo a lo establecido por el artículo 117 constitucional.
- b) Respetar las materias en las que de manera exclusiva la Federación puede establecer contribuciones de acuerdo con lo establecido por la fracción XXIX-A constitucional.

### **1.3.2. CONCURRENCIA DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

La concurrencia impositiva se da cuando un mismo ingreso puede ser gravado al mismo tiempo por dos o más sujetos activos poseedores de la Potestad Tributaria (Federación o los estados) al hacer uso de dicha facultad que se les concede.

En México se presenta el problema de la concurrencia impositiva, debido a que la Constitución Mexicana en un principio concede tanto a la Federación, a las Entidades Federativas y al Distrito Federal la facultad de imponer y cobrar contribuciones sin determinar el campo impositivo (materias que pueden gravar) de cada uno de ellos.

La misma Constitución sólo se limita a enunciar:

- a) Algunas áreas que corresponde gravar exclusivamente a la federación (artículo 73, fracción XXIX-A).
- b) Algunas áreas que por prohibición de gravar a los Estados y por analogía al Distrito Federal corresponde exclusivamente a la Federación (artículo 117, fracciones I a la VIII).
- c) Otras áreas que permite gravar a los Estados y por Analogía al Distrito Federal previa autorización del Congreso de la Unión (artículo 118 fracción I y 117 fracción IX).
- d) Áreas que aunque se le concede a la Federación la facultad exclusiva de legislar, no se le concede la facultad expresa de gravarlas exclusivamente. (artículo 73, fracción X).

Por lo que las demás áreas no enunciadas en estos artículos se entiende que tanto la Federación, los Estados y el Distrito Federal las pueden gravar al mismo tiempo, por no haber limitante alguna en la Constitución para ello.

Sin embargo dicho problema se ha resultado a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en donde tanto la Federación, los Estados y el Distrito Federal se pusieron de acuerdo en que áreas pueden gravar cada uno de ellos, para evitar de esta manera que al hacer uso de sus facultades concurrentes en materia impositiva produzcan en los sujetos pasivos un problema de multigravación.

### **1.3.3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Al respecto el maestro Sergio Francisco de la Garza cita que el principio de legalidad tributaria se traduce en que la ley que establece un tributo debe definir cuales son los elementos (sujeto pasivo, objeto, tasa o tarifa, base y la época de pago) y los supuestos de la obligación tributaria (hechos imponible), evitando de esta manera que queden al arbitrio de la autoridad administrativa su determinación. También la ley debe establecer las exenciones de las contribuciones.<sup>7</sup>

Al respecto el pleno de la Suprema Corte de Justicia ha emitido la siguiente tesis jurisprudencial:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 91-96 Primera Parte

Tesis: Jurisprudencial

Página: 173

---

<sup>7</sup> De la Garza, Sergio Francisco, op. Cit. P. 265

**"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el**

*régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. \*3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. \*\*Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. \*3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. \*\*Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. \*3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. \*\*Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. \*3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. \*\*Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. \*3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. \*\*Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*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.*

*NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, pág. 105. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág. 158.*

#### **1.3.4. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Este principio se refiere a que única y exclusivamente una ley puede establecer una contribución, además de que dicha ley debe emanar del órgano encargado de la función legislativa del país, el cual es el Congreso de la Unión, ya que de esta manera se satisface la exigencia de que sean los gobernados a través de sus representantes, los que establezcan las contribuciones que deben soportar con el fin de sufragar el gasto público que el Estado realiza al cumplir con sus fines.

De lo anterior podemos concluir que sólo mediante una ley formal, la cuál se debe de entender como la disposición general, abstracta, impersonal y lo más importante que sea emanada del Poder Legislativo, se puede imponer una contribución.

Asimismo el maestro Sergio Francisco de la Garza cita que el principio de reserva de Ley en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".<sup>8</sup> Es decir no hay contribución sin una ley que previamente la establezca.

En nuestro Sistema Federal es el Congreso de la Unión a través de la Ley de Ingresos de la Federación el que establece año con año las contribuciones que el Estado debe de percibir, de esta manera con el simple hecho de mencionar las contribuciones las leyes reglamentarias de cada una de ellas entran en vigor por ese año, siendo en dichas leyes en donde se reglamentan los elementos y supuestos de las contribuciones.

Los principios de reserva de ley tienen dos excepciones, las cuales se encuentran contenidas en los artículos 29 y 131 de la Constitución Política:

- a) La primera excepción se refiere a la suspensión de garantías individuales contenida en el artículo 29 constitucional, mediante el cuál se podría dar el caso de que una contribución pueda ser creada por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia siempre y cuando el Congreso de la Unión lo autorice para tal efecto. Asimismo la vigencia de la contribución sería durante el período que dure la emergencia ya que al momento de terminar el período de suspensión de garantías individuales, el principio de reserva de ley tendría que regir nuevamente.

---

<sup>8</sup> Idem.

- b) La segunda excepción se refiere al artículo 131 de la Constitución que establece que el poder Ejecutivo Federal facultado por el Congreso de la Unión puede aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación, expedidas por el propio Congreso, así como restringir o prohibir las exportaciones, las importaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando el Ejecutivo Federal lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Respecto al principio de reserva de Ley la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis aislada:

*"Novena Época*

*Instancia: Pleno*

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

*Tomo: VI, Noviembre de 1997*

*Tesis: P. CXLVIII/97*

*Página: 78*

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** *Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la*

*arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precitado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la*

*presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*

*Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.*

**El principio de reserva de Ley junto con el principio de legalidad brindan al contribuyente la certeza y seguridad jurídica de que la autoridad administrativa representada por el Fisco en ningún momento podrá recaudar, determinar y cobrar contribución alguna que no se encuentre establecida en una ley formal, asimismo, de que dicha ley tendrá que definir todos los elementos que conforman las contribuciones.**

## **CAPITULO II**

### **LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA**

#### **2.1. LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA**

Una vez que se ha analizado el tema de la Potestad Tributaria es importante abordar otros temas como el de la Relación Jurídico Tributaria y el de la Obligación Tributaria con el objeto de comprender de una manera completa el Sistema Tributario.

Al efecto el maestro Emilio Margáin Manautou<sup>9</sup> cita que al estudiar la Relación Jurídica Tributaria algunos tratadistas la confunden con la Obligación Tributaria lo cual es erróneo debido a que puede existir una relación jurídica tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la Obligación Tributaria (obligación de dar). Para ejemplificar lo anterior nos ilustra con un ejemplo sencillo en el cual una persona inicia actividades las cuales se encuentran gravadas por una ley tributaria por lo que en ese momento nace de inmediato entre la empresa y el Estado relaciones de carácter tributario, en esta relación ambos se deben una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando no llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que de lugar al nacimiento de la Obligación Tributaria, es decir, que funcione por un período de cinco a seis años sin que haya obtenido en cada ejercicio fiscal utilidad (pérdida fiscal) y por esto nunca coincidió en la situación prevista por la ley para que surja la obligación de tributar debido a que nunca obtuvo utilidad gravable y por lo cual terminó actividades.

Por lo anterior podemos concluir que de la realización de los diversos presupuestos establecidos en las leyes fiscales dan nacimiento a la relación

---

<sup>9</sup> Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 13ª. Edición, Porrúa, México, 1997, pp. 267-268.

jurídico tributaria, la cual se puede diferenciar de la obligación tributaria en el sentido de que la relación jurídico tributaria impone obligaciones a los dos sujetos de la relación (sujeto activo y sujeto pasivo), en cambio la obligación tributaria únicamente esta a cargo del sujeto pasivo más nunca del sujeto activo.

Pero hasta ahora hemos hablado de la Relación Jurídica Tributaria sin explicar que es, por lo que a continuación me permito citar al maestro Emilio Margain<sup>10</sup> el cual considera "que la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".

Asimismo el tratadista Giuliani Fonrouge<sup>11</sup> al referirse a la Relación Jurídico Tributaria cita que esta se integra por los derechos y obligaciones que emergen del ejercicio del poder tributario (potestad tributaria), que alcanzan al titular de dicho poder y a los contribuyentes y terceros.

Es importante comentar que de la Relación Jurídico Tributaria nacen una serie de obligaciones las cuales de acuerdo al maestro Sergio Francisco de la Garza<sup>12</sup> se pueden clasificar en: obligaciones de dar (obligación tributaria), de hacer, de no hacer y de tolerar.

- ❖ **Obligaciones de Dar (Obligación Tributaria):** consisten generalmente en una prestación pecuniaria, aunque esporádicamente pueden ser prestaciones en especie, ejemplo de este tipo de obligación:
  - a) El pago de un tributo.
  - b) Reembolso de un tributo o de una prestación fiscal pagada indebidamente.

---

<sup>10</sup> Idem.

<sup>11</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. Cit., p388

<sup>12</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 451-452

- c) Pago de un interés moratorio.
  - d) Garantía de prestaciones tributarias.
  - e) Pago de gastos de ejecución.
  - f) Pago de una sanción pecuniaria o multa.
- 
- ❖ Obligaciones de hacer: tienen como contenido la prestación de un hecho: presentar una declaración, un informe, un aviso, un dictamen, etc.
  - ❖ Obligaciones de no hacer: consisten en la no realización de una determinada conducta: no introducir mercancías de contrabando, etc.
  - ❖ Obligaciones de Tolerar: consisten en soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria: tolerar una visita domiciliaria, etc.

## **2.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACION JURÍDICA TRIBUTARIA.**

Los elementos subjetivos de toda Relación Jurídica Tributaria son el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo.

### **2.2.1. SUJETO ACTIVO.**

Los sujetos activos en la Relación Jurídico Tributaria son aquellos sujetos que tienen el derecho a percibir y exigir el pago de los tributos.

En el Sistema Tributario Mexicano por disposición del artículo 31, fracción IV constitucional los sujetos activos son la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, los cuales deben sujetarse a las limitaciones que en materia de potestad tributaria establece la misma constitución, las cuales se expusieron en el capítulo de la potestad tributaria.

A nivel Federal se delega la calidad de sujeto activo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, los cuales son los sujetos activos en cuanto se refiere a los impuestos. Cuando hablamos de aportaciones de seguridad social y cuotas para la vivienda de los trabajadores los sujetos activos son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

Al sujeto activo suele denominarse Fisco cuando ejerce su facultad de recaudar las contribuciones.

### **2.2.2. SUJETO PASIVO.**

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938 establecía que *sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.* A su vez el Código Fiscal Federal del 30 de diciembre de 1966 decía que *sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.* Lo más curioso de todo esto es que nuestro Código Fiscal Federal en vigor no tiene una definición de lo que debe entenderse por sujeto pasivo.

En general podemos afirmar que el sujeto pasivo es la persona física o moral que esta obligado al pago de las contribuciones de acuerdo a lo establecido en las leyes tributarias vigentes .

En nuestro sistema jurídico por disposición constitucional son sujetos pasivos los ciudadanos mexicanos conforme lo establezcan las leyes fiscales respectivas del lugar de residencia. No obstante lo anterior es importante aclarar que también los extranjeros pueden ser sujetos pasivos de la Relación

Jurídica Tributaria, es decir, ser sujetos obligados a pagar impuestos debido a que la constitución no establece tal prohibición, por lo que una ley ordinaria puede establecer un impuesto a los extranjeros tal y como sucede tal y como sucede con el artículo 3º de la Ley de Nacionalidad y Naturalización y el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece que pueden ser sujetos pasivos tanto las personas físicas como las personas morales, la Federación en los casos que dispongan las leyes fiscales, los extranjeros en caso de que no haya reciprocidad internacional.

La ley del Impuesto Sobre la Renta también establece como sujetos pasivos a entes económicos a pesar de que estos no son personas físicas o morales, tales como la Asociación en Participación, al Fideicomiso y la Sucesión, los cuales son conocidos como entes transparentes ya que en el Derecho en General tanto la Asociación en Participación y el Fideicomiso son contratos mercantiles y la Sucesión es un acto jurídico, pero sin embargo dicha ley les reconoce personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Respecto a las personas físicas también pueden ser sujetos pasivos los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o tutela de los mismos.

En nuestro país a nivel federal basta que la persona física o moral realice el hecho generador del crédito fiscal establecido en la ley para convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sin importar mucho su domicilio, nacionalidad, edad, sexo, en cambio a nivel estatal y municipal se tiene que tomar en consideración la residencia de las personas que realizan dichos hechos para que dichas personas puedan convertirse en sujetos pasivos.

También pueden ser sujetos pasivos los organismos descentralizados del Estado, con personalidad jurídica propia, la Federación, los estados y municipios cuando así lo establezcan las leyes (generalmente se refiere cuando realizan actividades que no corresponden a sus funciones propias de derecho público).

Una vez tratado el tema del sujeto pasivo y de quienes en un momento determinado pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria se abordara la clasificación que se le da al sujeto pasivo de acuerdo a los diferentes tratadistas de la materia.

Para Flores Zavala<sup>13</sup> el sujeto pasivo se puede clasificar por:

- ❖ Responsabilidad Directa.
- ❖ Responsabilidad Sustituta.
- ❖ Responsabilidad Solidaria.
- ❖ Responsabilidad Objetiva.

Mario Pugliese<sup>14</sup> clasifica al Sujeto pasivo en:

- ❖ Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;
- ❖ Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;
- ❖ Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;
- ❖ Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;
- ❖ Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, y
- ❖ Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Sergio Francisco de la Garza<sup>15</sup> clasifica al sujeto pasivo en:

- ❖ Sujeto pasivo principal;

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. Cit., pp. 93-114.

<sup>14</sup> Pugliesi Mario, Instituciones de Derecho Financiero. FCE, México, 1946. pp. 191-216.

<sup>15</sup> De la Garza, Sergio Francisco, op. Cit., pp. 492-514

- ❖ Sujeto pasivo por adeudo ajeno;
- ❖ Sujeto pasivo responsable por sustitución;
- ❖ Sujeto pasivo responsable por solidaridad;
- ❖ Sujeto pasivo responsable objetivamente;

Para Dino Jarach<sup>16</sup> los sujetos pasivos se pueden clasificar de acuerdo al tipo de responsabilidad de la siguiente manera:

- ❖ Responsables contribuyentes;
- ❖ Responsables por Sustitución u obligado subsidiariamente;
- ❖ Responsables por Garantía, y
- ❖ Responsables Solidarios.

Para explicar los tipos de sujetos pasivos tomaremos la clasificación que propone Dino Jarach.

1. Responsable Contribuyente: es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal, es decir, es el típico sujeto que realiza el acto considerado como hecho generador del crédito fiscal se convierte en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
2. Responsable por sustitución: es el sujeto que en virtud de una disposición fiscal, está obligado al pago de un crédito fiscal, no porque haya intervenido de manera directa y personal en el mismo, sino por haber exigido al contribuyente el pago del crédito fiscal. Ejemplos: funcionarios públicos, magistrados, corredores públicos, notarios, retenedores, recaudadores, etc.
3. Responsable por Garantía: es la persona que voluntariamente de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre propio o por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del pago

---

<sup>16</sup> Jarach, Dino, El hecho Imponible (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo). Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1990, pp. 177-188.

- de un tributo cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al llegar su exigibilidad, el obligado directo (contribuyente) no lo cubra.
4. **Responsable Solidario:** es la persona física o moral, nacional o extranjera, que por mantener una relación jurídica con el sujeto pasivo principal y por disposición de la ley tributaria, adquiere conjuntamente con éste la obligación de cubrir la contribución a cargo del contribuyente directo. Ejemplos de estos: donadores universales, herederos, representantes.
  5. **Responsabilidad Objetiva:** se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo directo de las contribuciones que haya dejado pendientes el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.

Es importante aclarar que nuestra legislación sólo reconoce dos tipos de sujetos pasivos: el sujeto pasivo principal o contribuyente y el sujeto pasivo por responsabilidad solidaria (artículo 26 del Código Fiscal de la Federación).

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor regula como responsables solidarios a los sujetos pasivos que la doctrina considera que tienen responsabilidad objetiva, responsabilidad por garantía, responsabilidad por sustitución.

Una vez aclarado lo anterior pasaremos a determinar que clase de responsabilidad tiene los sujetos pasivos que enumera el artículo 26 de nuestro Código Tributario Federal en vigor. Al efecto el mencionado precepto establece lo siguiente:

**“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:**

**I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.**

**II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.**

**III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.**

**No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.**

**La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:**

**a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.**

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta

por el valor de los datos en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tengan tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional

para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV.- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI.- (Se deroga. D.O.F. 31/XII/1999).

XVII.- Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios. "

Con base a la transcripción anterior podemos determinar lo siguientes:

1. Sujetos Pasivos por Responsabilidad Sustituta son los sujetos comprendidos en la fracción I, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.
2. Sujetos Pasivos por Responsabilidad de Garantía son los comprendidos en la fracción IX del mencionado Código..
3. Sujetos Pasivos por Responsabilidad Objetiva son los comprendidos en la fracción IV del artículo 26 de nuestro Código Tributario.
4. Sujetos Pasivos por Responsabilidad Solidaria son los sujetos comprendidos en las fracciones II, III, , V, VI, VII, VIII, X, XI, XII, XIII, XIV, XV y XVII del mismo precepto.

### **2.3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Antes de abordar el tema de la Obligación tributaria es importante definir a la obligación en general entendiéndose por esta al vínculo jurídico en virtud del cuál un sujeto denominado acreedor exige a otro denominado deudor una prestación que puede consistir en un dar, en un hacer o en un no hacer.

Por Obligación Tributaria se debe entender el vínculo jurídico en virtud del cuál un sujeto denominado sujeto activo (Fisco-acreedor) exige a otro denominado sujeto pasivo (Contribuyente-deudor) el pago de un tributo (siempre es una obligación de dar) generalmente en dinero y excepcionalmente en especie.

Las diferencia de la Obligación tributaria con la obligación en derecho privado son:

1. La Obligación Tributaria es de Derecho Público.
2. La Obligación Tributaria tiene su fuente únicamente en la ley (principios de legalidad y de reserva de ley), en cambio la obligación de derecho privado tiene como fuente los contratos, la ley, el delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.
3. El acreedor en la Obligación Tributaria siempre será el Fisco en cambio en la obligación de derecho privado puede ser una persona física o moral.
4. El sujeto pasivo (deudor) en la Obligación Tributaria puede ser un contrato (Fideicomiso o Asociación en Participación) o un acto jurídico (Sucesión).
5. La Obligación Tributaria siempre consistirá en un dar, en cambio la obligación de derecho privado puede consistir en un dar, en un hacer o en un no hacer.
6. La obligación de dar en la Obligación Tributaria puede ser en efectivo y en algunos casos en especie, en cambio en la obligación de derecho privado puede ser en efectivo, especie o en servicios.

#### **2.4. NACIMIENTO Y DETERMINACIONE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Los tratadistas alemanes como Blumenstein, los italianos Giannini y Pugliesi, los argentinos Dino Jarach y Giuliani Fonruoge entre otros sostienen que para que pueda nacer la Obligación Tributaria se requiere de dos elementos:

1. La existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que pueda reproducirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares (Hecho Imponible), y

## **2. La realización en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la Ley (Hecho Generador del Crédito Fiscal).**

En este orden de ideas podemos concluir que la Obligación Tributaria se causa, nace o genera en el momento en que el sujeto realiza los actos materiales, o jurídicos, que coinciden con lo que la ley prevé como hecho generador del Crédito Fiscal.

A su vez el artículo 6 Código Fiscal de la Federación en vigor señala 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*. Dicho artículo recoge la tesis que expone Mario Pugliesi en su obra Instituciones de Derecho Financiero.

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que no todas las contribuciones se causan en el mismo momento, ya que depende de la naturaleza de cada una de ellas y de lo que disponga la ley en particular de cada contribución.

### **2.4.1. EL HECHO IMPONIBLE.**

El hecho imponible se le conoce también como presupuesto de hecho, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria, hecho generador entre otras denominaciones dependiendo del tratadista que aborde el tema.

Podemos definir al hecho imponible como la hipótesis normativa prevista en la ley, la cual genera al realizarse la obligación tributaria.

En nuestra legislación el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación hace referencia al hecho imponible al referirse 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.

Todas las obligaciones de Derecho Tributario tienen un presupuesto de hecho o hipótesis normativa que le corresponde.

De esta manera la parte principal del hecho imponible es la de establecer obligaciones de pagar un tributo y en algunos casos la de pagar accesorios (multas, recargos, intereses, garantías, etc.).

Existen también otros presupuestos de hecho que dan nacimiento a las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

El hecho imponible cuenta con varios aspectos<sup>17</sup>: legal, personal, material, temporal, espacial y cuantitativo.

El aspecto legal esta relacionado con el principio de legalidad de las contribuciones consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, el cual se refiere que las contribuciones deben estar establecidas previamente en una ley, por lo que el hecho imponible como presupuesto de hecho necesariamente debe de estar establecido en una ley, pero no solamente el presupuesto de hecho, sino además la base, sujetos pasivos, base, tasa o tarifa y la época de pago de la contribución. Por lo que se vuelve requisito esencial del hecho imponible estar en ley ya que sin definición en la ley del Hecho Imponible no hay Hecho Generador del Crédito Fiscal.

El aspecto personal se refiere que la hipótesis normativa debe de determinar los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho generador hace nacer por disposición de la ley.

---

<sup>17</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. , pp. 418-449

El aspecto material esta constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas, de tiempo y lugar que lo enmarcan y este puede ser un acontecimiento materia, un acto o negocio jurídico, estado o cualidad de una persona, la actividad de una persona, la titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, la percepción de un ingreso, consumo de un bien o servicio, producción de determinados bienes o servicios, etc.

El aspecto temporal se refiere a que el hecho imponible debe de precisar el momento en que debe considerarse realizado el hecho generador, el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el momento en que es exigible la obligación tributaria y la ley que es aplicable para determinar la obligación tributaria.

El aspecto Espacial se refiere a la determinación de los sujetos de la relación tributaria en razón del territorio en que se haya producido el hecho imponible.

El aspecto cuantitativo se refiere que el hecho imponible debe de establecer el parámetro que servirá de base gravable así como la tarifa o tasa que se le aplicará a la misma con el objeto de determinar la cantidad que se debe pagar al sujeto activo.

#### **2.4.2. HECHO GENERADOR DEL CREDITO FISCAL**

El hecho Generador del Crédito Fiscal es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, efectivamente realizado en el mundo de facto (hecho) que por coincidir con la hipótesis normativa (hecho imponible) de la ley da como resultado el nacimiento de la obligación tributaria (Crédito fiscal).

### **2.4.3. CRITERIOS DE VINCULACION DEL HECHO IMPONIBLE CON EL SUJETO PASIVO.**

Los criterios de vinculación del hecho imponible con los sujetos pasivo y activo de la relación obligación tributaria son los elementos que enlazan a los dos sujetos de la relación tributaria con el objeto de atribuir al sujeto pasivo una obligación tributaria o un derecho.

El legislador al establecer los criterios de vinculación goza de una libertad para determinarlos, entre estos criterios se encuentra el de nacionalidad, domicilio, fuente de riqueza del ingreso, el lugar en que el hecho generador se efectúa o el lugar en que el hecho generador sufre sus efectos.

Otros criterios que en un momento determinado podría utilizar el legislador de acuerdo con el maestro Flores Zavala<sup>18</sup> son la edad, el sexo, el estado civil, la ocupación, la personalidad física o moral, la religión, etc.

Los criterios de vinculación de los impuestos personales son la nacionalidad, el domicilio, la residencia, la edad, el sexo, el estado civil, la ocupación, la personalidad física o moral, la religión, etc. Los criterios de vinculación propios de los impuestos reales u objetivos son la situación de la manera imponible, fuente de riqueza del ingreso, el lugar en que el hecho generador se efectúa o el lugar en que el hecho generador sufre sus efectos.

---

<sup>18</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. cit. pp. 76-91

#### **2.4.4. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Para Giuliani Fonrouge la determinación es un "acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".<sup>19</sup>

Para Sergio Francisco de la Garza la determinación es "un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o (sic) alícuota ordenada por la ley".<sup>20</sup>

Al analizar estas dos definiciones podemos determinar que hay tres maneras de hacer la determinación de la obligación tributaria: una es por el propio sujeto pasivo, la segunda la realizada por el sujeto activo y la tercera la realizada por acuerdo de ambos sujetos.

La determinación hecha por el sujeto pasivo se conoce como autodeterminación y se encuentra consagrada en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor que establece *que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.*

---

<sup>19</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. Cit., pp.493

<sup>20</sup> De la Garza, Sergio Francisco, op. Cit., p. 556

La determinación hecha por el sujeto activo generalmente es con la colaboración con el sujeto pasivo o sin tal colaboración. A esta determinación se le conoce como determinación de oficio. El mismo artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente la contempla al establecer que si *las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes le proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

La determinación hecha por acuerdo entre el sujeto activo y pasivo se le conoce como concordato tributario.

Podemos también clasificar a la determinación de acuerdo con la base con que se lleva a cabo, habiendo así determinación con "base cierta", determinación con "base presunta" y determinación con "base estimativa o estimada".

La determinación con base cierta es la que ejecuta el sujeto pasivo o el sujeto activo, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características, elementos y magnitud económica.

La determinación con base presunta es la que hace el contribuyente o el fisco, sobre una base que se determina con ayudas de presunciones establecidas en la ley.

**La determinación estimativa es aquella que realiza el fisco al no contar con una base cierta o presunta establecida en la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene naturaleza económica, esta clase de determinación se encuentra establecida en los artículo 6, 55, 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación Vigente.**

**Por último la determinación de la Obligación Tributaria debe hacerse en moneda nacional y conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación según lo establecido en los artículos 6 y 20 del Código Fiscal de la Federación en vigor.**

## CAPITULO III

### LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS.

#### 3.1. LAS CONTRIBUCIONES

Una de las fuentes más importantes de obtención de recursos monetarios de los Estados sin lugar a duda son los tributos, los cuales son destinados para que el Estado pueda realizar sus funciones.

Nuestra legislación utiliza el vocablo contribución como equivalente al de tributo.

El maestro Dino Jarach<sup>21</sup> define al tributo como "la prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

El artículo 13 del modelo de Código Tributario de América Latina (CTAL/OEA/BID) establece que los tributos "son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de un poder imperioso, exige con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines".

Asimismo el maestro Giuliani Fonrouge define al tributo como un prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Jarach, Dino, op. cit. p.11.

<sup>22</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p 311

### **3.2. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Con base en las definiciones de los diferentes tratadistas podemos concluir que las características de las contribuciones o tributos son:

- a) Públicos: porque los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su potestad tributaria que constituyen una parte del derecho Público.
- b) Prestaciones en dinero o en especie: debido a que los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, dichas prestaciones son generalmente en dinero aunque también puede ser en especie (granos, yerbas, uvas, oro, animales, etc.).
- c) Obligaciones ex-lege, es decir, "que la fuente de ellos está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis".<sup>23</sup>
- d) Es resultado de una relación jurídico tributaria, es decir, de la relación que existe entre el sujeto activo (Fisco) que tiene el derecho de exigir al sujeto pasivo (contribuyente) el pago de prestación (tributo) generalmente en dinero.
- e) Proporcionar al Estado recursos para que éste realice sus funciones.
- f) Deben de ser justos, es decir, equitativos y proporcionales.

### **3.3. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente establece:

---

<sup>23</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p323

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

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

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

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

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

De la transcripción del artículo anterior podemos concluir que la legislación mexicana clasifica a las contribuciones en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y en contribuciones de mejoras.

Asimismo el maestro Giuliani Fonrouge<sup>24</sup> clasifica a los tributos o contribuciones en impuestos, tasas y contribuciones especiales. También es importante aclarar que las tributos llamados tasas en la doctrina extranjera son conocidas en la legislación tributaria mexicana como derechos y las contribuciones especiales son las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.

### **3.4. LOS IMPUESTOS.**

#### **3.4.1. DEFINICIÓN.**

El Código Fiscal de la Federación de 1938 en su 2º artículo establecía que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del propio crédito fiscal".

---

<sup>24</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. Cit., pp. 315-325.

El Código Fiscal de la Federación vigente en su 2º artículo establece que "impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar la 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".

El maestro Giuliani Fonrouge cita que con "impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder tributario de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hecho imponibles":<sup>25</sup>

El tratadista Giannini citado por el maestro Sergio Francisco de la Garza define al impuesto como " la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el monto establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada"<sup>26</sup>

De las anteriores definiciones podemos concluir que los impuestos son las prestaciones en dinero excepcionalmente en especie establecidas en la ley que los gobernados deben de pagar al Estado cuando se encuentre en las situaciones consideradas como hechos generadores del crédito fiscal.

### **3.4.2. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.**

a) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

---

<sup>25</sup> Ibidem, p. 319

<sup>26</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 372

Existen dos corrientes acerca de lo que se debe considerar por impuestos directos e indirectos:

1. La primera corriente basada en las teorías fisiocráticas basados en la posibilidad de traslación del gravamen considera como directos a los impuestos que son soportados definitivamente por el contribuyente y como indirectos los impuestos que se trasladan a otras personas.

2. La segunda corriente respaldada por algunos tratadistas Giannini y Einaudi consideran impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos, la producción y la explotación.

#### b) Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los impuestos reales son "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".<sup>27</sup> Ejemplos: el impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos, el impuesto al valor Agregado y el impuesto predial.

Los impuestos personales "en un principio recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia"<sup>28</sup>, ejemplo de estos impuestos: el impuesto sobre la renta.

#### c) Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

---

<sup>27</sup> Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1952, p. 52

<sup>28</sup> Ibid.

Los impuestos Generales son los que gravan actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. Ejemplos: el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Los impuestos especiales son aquellos que gravan a determinada actividad. El impuesto Sobre Automóviles Nuevos y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios son impuestos especiales.

d) Impuestos con fines Fiscales e Impuestos con fines Extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

e) Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

Esta clasificación fue propuesta por maestro Dino Jarach, el cual cita que los impuestos Subjetivos "son aquellos que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria"<sup>29</sup>, y los impuestos objetivos son aquellos en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.

f) Impuestos Sobre la Renta, el Capital y el Consumo.

---

<sup>29</sup> Ibidem, p. 122

El impuesto sobre la Renta es aquel "que se propone gravar la riqueza en formación".<sup>30</sup> La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sean provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de otros.

El impuesto sobre el capital grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

El impuesto sobre el consumo o gastos comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo.

- g) Clasificación de los Impuestos según la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.

El artículo 1º, apartado A, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002 clasifica los impuestos en:

- a) Impuesto sobre la renta.
- b) Impuesto al activo.
- c) Impuesto al valor agregado.
- d) Impuesto especial sobre producción y servicios:
  - ☉ Gasolina y diesel.
  - ☉ Bebidas alcohólicas.
  - ☉ Cervezas y bebidas refrescantes.
  - ☉ Tabacos labrados.
  - ☉ Telecomunicaciones
  - ☉ Aguas, refrescos y sus concentrados
- e) Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- f) Impuesto sobre automóviles nuevos.

---

<sup>30</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p.392

- g) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- h) Impuesto a los rendimientos petroleros.
- i) Impuestos al comercio exterior:
  - A la importación.
  - A la exportación.
- j) Impuesto sustitutivo del crédito al salario
- k) Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios

### **3.4.3. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS:**

#### **3.4.3.1. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.**

- a) Principios de Adam Smith.

El economista Adam Smith en su obra titulada "La Riqueza de las Naciones" en específico en su libro V dedicada al estudio de los impuestos, en donde formula cuatro grandes principios fundamentales en materia de impuestos, los cuales son:

1º Principio de Justicia. Este principio a la letra dice que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Smith, Adam, La riqueza de las Naciones, trad. Española, De palma, Buenos Aires, Argentina, 1957.p. 684.

- g) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- h) Impuesto a los rendimientos petroleros.
- i) Impuestos al comercio exterior:
  - A la importación.
  - A la exportación.
- j) Impuesto sustitutivo del crédito al salario
- k) Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios

### **3.4.3. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS:**

#### **3.4.3.1. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.**

- a) Principios de Adam Smith.

El economista Adam Smith en su obra titulada "La Riqueza de las Naciones" en específico en su libro V dedicada al estudio de los impuestos, en donde formula cuatro grandes principios fundamentales en materia de impuestos, los cuales son:

1º Principio de Justicia. Este principio a la letra dice que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Smith, Adam, La riqueza de la Naciones, trad. Española, De palma, Buenos Aires, Argentina, 1957.p. 684.

Este principio es incorporado a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que las leyes dispongan.

El Principio de Justicia se subdivide a su vez en dos subprincipios: el de generalidad y el uniformidad.

El principio de generalidad establece que deben pagar impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos las personas comprendidas en ellas.

El principio de uniformidad establece la igualdad de todos frente al impuesto. Esta igualdad requiere que todos los sujetos contribuyan de acuerdo a su capacidad económica, es decir, que a mayor capacidad económica la aportación será mayor. Asimismo la uniformidad de los impuestos significa que los sujetos pasivos colocados en la misma situación, se les imponen obligaciones iguales.

2º Principio de Certidumbre. En este principio el economista Adam Smith establece que " el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben de ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no sucede los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto genera toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo

que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre”.

De lo anterior podemos concluir que el principio de certidumbre requiere que el impuesto sea claro, cierto y que se encuentre establecido en la ley por lo que respecta a sus elementos y características esenciales como lo son: sujetos, objeto, base, tasas, cuotas, tarifas, hecho imponible, lugar y época de pago, obligaciones y sanciones. Lo anterior con el fin de que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del fisco, evitando de esta manera crear incertidumbre en los contribuyentes.

El principio de certidumbre en nuestro sistema fiscal mexicano se conoce como principio de Legalidad Tributaria.

3º Principio de Comodidad. Adam Smith lo formula de la manera siguiente: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si estos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”. De lo anterior podemos concluir que principio de comodidad consiste en que el realizar el pago de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales deben ser lo más fácil y conveniente para el contribuyente, es decir, se debe

buscar la forma y el período de pago del impuesto que más convenga al sujeto pasivo, ya que de la observancia de este principio dependerá el cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, siendo la más importante la obligación de pago y así evitando la evasión fiscal.

4º Principio de la Economía. Este principio consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte de la recaudación de los impuestos pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y cumplir con sus funciones. Asimismo se establecen cuatro causas por las cuales un impuesto puede ser antieconómico:

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

b) Principios de Adolfo Wagner.

Asimismo Sergio Francisco de la Garza<sup>32</sup> cita al tratadista Alemán Adolfo Wagner al igual que el economista inglés Adam Smith, en su "Tratado de la Ciencia de las Finanzas", mejor conocido por su nombre en francés "Traité de la Science des Finances" elabora nueve principios de los impuestos, los cuales son agrupados en cuatro categorías:

Primera. Principios de Política Financiera:

- 1° Suficiencia de la Imposición.
- 2° Elasticidad de la Imposición.

Segunda. Principios de Economía Pública:

- 1° Elección de Buenas Fuentes de Impuestos.
- 2° Elección de las clases de impuestos.

Tercera. Principios de Equidad o Repartición Equitativa de los Impuestos.

- 1° Generalidad.
- 2° Uniformidad.

Cuarta. Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en materia de imposición.

- 1° Fijeza en la Imposición.
- 2° Comodidad de la Imposición.
- 3° Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

---

<sup>32</sup>De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p.p. 406-407

## Primera. Principios de Política Financiera.

1º Principio de Suficiencia de la Imposición. En este principio se establece que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo.

2º Principio de Elasticidad. Este principio determina que el sistema fiscal de un Estado debe estar integrado por diversos impuestos que en un período determinado le permitan al Estado obtener los ingresos que necesita.

## Segunda. Principios de Economía pública.

1º Principio de Elección de Buenas Fuentes de Impuestos. Este principio se traduce en que un Estado debe decidir entre tres fuentes de impuestos como son la renta, el capital y los medios de consumo una vez que haya tomado en cuenta las consideraciones financieras privadas, las consideraciones de política social y el destino del producto de la recaudación del impuesto.

2º Principio de Elección de las clases de Impuestos. Este principio se refiere que una vez que el estado ha determinado la fuente del impuesto, debe de elegir la clase de impuesto que desea establecer tomando en consideración los efectos de la imposición, los sujetos que en realidad pagan los impuestos y el análisis de la repercusión de los impuestos.

## Tercera. Principios Equidad.

1º Principio de Generalidad. Este principio establece que los impuestos solo deben tener finalidades fiscales, que debe existir proporcionalidad en los

impuestos, que gravan a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas.

2° Principio de Uniformidad. Dicho principio se refiere de que el impuesto debe ser, proporcional a la capacidad económica del contribuyente.

Cuarta. Principios de Administración Fiscal.

1° Principio de Comodidad de la Imposición. Este principio se realiza a través de establecer que el pago del impuesto se haga en moneda de curso legal, que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible el domicilio del causante, que la época de pago sea la que resulte más ventajosa para el contribuyente, que los procedimientos de control y percepción de los impuestos deben de ser lo menos molestos para el contribuyente.

2° Principio de Reducción del costo de la Recaudación. Este principio consiste en utilizar un menor costo en técnicas de administración, control y recaudación con el objeto de utilizar la mayor parte de la cantidad recaudada.

3° Principio de Fijeza en la Imposición. Dicho principio se logra a través de las siguientes reglas:

- Mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- Simplicidad en la organización del sistema de impuestos.
- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida.
- Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos.
- El rigor jurídico y la precisión.

- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
- Las disposiciones relativas a las penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o control de impuestos.
- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

### **3.4.3.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

Los principios y lineamientos constitucionales de los impuestos y del derecho fiscal mexicano se encuentra establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

De lo anterior se desprende que en nuestro sistema jurídico por disposición constitucional son sujetos pasivos los ciudadanos mexicanos conforme lo establezcan las leyes fiscales respectivas del lugar de residencia. No obstante lo anterior es importante aclarar que también los extranjeros pueden ser sujetos pasivos de la Relación Jurídica Tributaria, es decir, ser sujetos obligados a pagar impuestos debido a que la constitución no establece tal prohibición, por lo que una ley ordinaria puede establecer un impuesto a los extranjeros tal y como sucede tal y como sucede con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política establece que sólo la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los municipios son los facultados para establecer las contribuciones. El Distrito Federal, las Entidades Federativas y los municipios sólo pueden imponer contribuciones a las personas que residan en su territorio.

Los principios que deben de cumplir todo impuesto establecido por la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los municipios son:

- a) Principio de Proporcionalidad.
- b) Principio de Equidad.
- c) Principios de Legalidad y de Reserva de Ley.
- d) Principio de Destino al Gasto Público.

#### **A) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

El principio de proporcionalidad tributaria fue retomado por el constituyente del Principio de Justicia de los impuestos del economista inglés Adam Smith que afirmaba que los súbditos de un Estado debían de contribuir al sostenimiento de su gobierno en la proporción de sus ingresos obtenidos.

Respecto al principio de proporcionalidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes tesis jurisprudenciales:

*Octava Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Apéndice de 1995*

*Tomo: Tomo I, Parte SCJN*

*Tesis: 273*

*Página: 255*

**"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo."**

*Octava Epoca:*

*Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S. A. de C. V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos.*

*Amparo en revisión 1463/88. Química Fluor, S. A. de C. V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos.*

*NOTA: Tesis P./J.44/90, Gaceta número 25, pág. 42; Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Primera Parte, pág. 143.*

*Séptima Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Apéndice de 1995*

*Tomo: Tomo I, Parte SCJN*

*Tesis: 275*

*Página: 256*

*“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."*

**Séptima Epoca:**

*Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.*

*Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.*

*Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.*

**Novena Epoca**

**Instancia: Pleno**

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

**Tomo: X, Noviembre de 1999**

**Tesis: P./J. 109/99**

**Página: 22**

**"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** 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, consiste 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 hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener 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 hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

*Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.*

*Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.*

*Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.*

*Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.*

De la transcripción de las anteriores tesis jurisprudenciales podemos concluir lo siguiente respecto del principio de proporcionalidad tributaria:

1. El principio de proporcionalidad consiste en que cada persona contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.
2. Este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.
3. Que en impuestos sobre ingresos, utilidades o rendimientos, la proporcionalidad se cumple fijando tasas progresivas.

4. La falta de proporcionalidad tributaria depende de circunstancias generales y no de situaciones particulares de un contribuyente.
5. El carácter desproporcionado de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.
6. Que la proporcionalidad radica que las personas contribuyan para el gasto de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, que la persona que obtenga mayores ingresos pagará mas impuestos y viceversa.
7. Que la falta de proporcionalidad de un impuesto debe ser probada por el contribuyente.

#### **B) PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**

El principio de equidad tributaria retomado de los principio teóricos de generalidad y uniformidad del Economista Adam Smith se puede resumir en el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, tomando siempre en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes tesis jurisprudenciales

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

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

*Tomo: V, Junio de 1997*

**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

*Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constanancio Carrasco Daza.*

*Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.*

*Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.*

*Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.*

*Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.*

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

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

*Tomo: XI, Marzo de 2000*

*Tesis: P./J. 24/2000*

*Página: 35*

*IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo*

*31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*

*Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.*

*Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.*

*Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.*

*Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.*

*Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.*

De las anteriores tesis jurisprudenciales podemos concluir lo siguiente respecto al Principio de Equidad Tributaria:

1. El principio de equidad tributaria se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, es decir, el dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, para que de esta manera se guarde una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el tributo.

Por lo anterior podemos afirmar que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad

económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad tributaria.

2. No toda desigualdad de trato por la ley tributaria supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, ya que no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

Por lo anterior el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, à condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para molestar a determinadas clases de contribuyentes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

3. Que la falta de equidad al igual que la falta de proporcionalidad debe de ser probada por el sujeto pasivo afectado.

### **C) PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY DE LAS CONTRIBUCIONES.**

El principio de legalidad tributaria y de reserva de ley de las contribuciones tienen su origen en el principio de certidumbre del economista inglés Adam Smith.

El principio de legalidad tributaria establece que la ley que impone un impuesto debe de definir todos los elementos esenciales del impuesto, para que de esta manera no se quede al arbitrio de la autoridad recaudadora su determinación.

Asimismo el principio de reserva de ley establece que solo una ley formal puede establecer una contribución.

Ambos principios se abordaron de una manera más profunda dentro del capítulo primero del presente trabajo de investigación.

#### **D) PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.**

Este Principio se refiere que todos los impuestos recaudados por el Fisco Federal deben tener como destino el Gasto Público, es decir, aquellos aquellos gastos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos que el Estado tiene a su cargo.

Respecto al principio de Destino al Gasto Público la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

Séptima Época

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte HO

Tesis: 367

Página: 339

**GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.** La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son,

comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el

destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas". S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coags. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

NOTA: Informe 1969, pág. 25.

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 165

Página: 167

IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C. V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos.

De las anteriores tesis jurisprudenciales podemos concluir:

1. Que el hecho de que la ley que establece un impuesto determine su destino a un gasto público especial determinado, no infringe el principio de destino al gasto público, debido a que dicho destino beneficia a la colectividad.
2. Que la característica público de un gasto deriva de que dicho gasto sea erogado por el Estado para la realización de sus funciones públicas o de la prestación de servicios públicos. Asimismo el instrumento que determina el destino público de los ingresos recaudados es el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Una excepción al Principio constitucional de Destino al Gasto Público son las contribuciones con fines extrafiscales las cuales pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, siempre y cuando se respeten los principios constitucionales de los impuestos, asimismo los fines extrafiscales, deben ser establecidos por el Poder Legislativo.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la Siguiete Tesis Jurisprudencial:

Octava Epoca  
Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995  
Tomo: Tomo I, Parte SCJN  
Tesis: 96  
Página: 107

**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

**Octava Epoca:**

Amparo en revisión 548/58. Glendon E. Robertson. 7 de marzo de 1974. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 8788/83. Juan Antonio Dorado González y otra. 18 de agosto 1988. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 3647/89. Auto Refaccionaria La Petrolera, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial del Sureste, S. A. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia, en la materia de la

revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 94/90. Monsan Construcciones, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

NOTA: Tesis P/J. 18/91. Gaceta número 42, pág. 9; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Junio, pág. 52.

En el Informe de 1988, esta tesis aparece bajo el rubro: "IMPUESTO. FINES EXTRAFISCALES."

### **3.5. LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO.**

#### **3.5.1. SUJETO ACTIVO.**

El sujeto activo del es aquel sujeto que tiene el derecho a percibir y exigir el pago de los tributos.

En nuestro sistema tributario los sujetos activos son la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los municipios.

Las facultades del sujeto activo son:

- La imposición de contribuciones en el ámbito de sus respectivas competencias.
- La recaudación de las contribuciones.
- La determinación y cobro de las contribuciones en caso de omisión de pago de los sujetos pasivos.
- Comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

### **3.5.2. SUJETO PASIVO.**

El sujeto pasivo es la persona física o moral nacional o extranjero, el cual está obligado al pago de las contribuciones de acuerdo a lo establecido en las leyes tributarias vigentes .

Las obligaciones del Sujeto Pasivo se pueden clasificar en obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar:

- ❖ Obligaciones de Dar (Obligación Tributaria):
  - a) El pago de un tributo.
  - b) Pago de un interés moratorio.
  - c) Garantía de prestaciones tributarias.
  - d) Pago de gastos de ejecución.
  - e) Pago de una sanción pecuniaria o multa.
- ❖ Obligaciones de hacer: tienen como contenido la prestación de un hecho: presentar una declaración, un informe, un aviso, un dictamen, etc.

- ❖ Obligaciones de no hacer: consisten en la no realización de una determinada conducta: no introducir mercancías de contrabando, no evadir impuestos, no cometer defraudación fiscal, etc.
- ❖ Obligaciones de Tolerar: tolerar una visita domiciliaria, una revisión de gabinete, etc.

### 3.5.3. OBJETO DEL IMPUESTO.

El maestro Flores Zavala define al objeto del impuesto como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.<sup>33</sup> El objeto del impuesto puede ser entonces la enajenación o adquisición de un bien mueble o inmueble, la realización de una actividad determinada, una erogación, etc.

Asimismo el maestro Alfonso Cortina Gutierrez<sup>34</sup> cita que el objeto del impuesto es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida.

Por su parte el maestro Jesús Quintana Valtierra<sup>35</sup> cita que el objeto del impuesto es aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo a favor del sujeto activo (fisco), es decir, el objeto del impuesto es la prestación del mismo.

---

<sup>33</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. Cit., pp. 114-115.

<sup>34</sup> Cortina Gutiérrez, Alfonso, La obligación tributaria y su causa, Porrúa, México, 1976, p. 51.

<sup>35</sup> Quintana Valtierra, Jesús, op. cit. p 63.

### **3.5.4. BASE DEL IMPUESTO**

El maestro Flores Zavala<sup>36</sup> entiende por base del impuesto a la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el valor de una porción hereditaria, número de kilos adquiridos, etc.

Con base en lo anterior podemos concluir que la base del impuesto es la cantidad a la cual se le aplica la tasa o tarifa del impuesto con la finalidad de determinar el impuesto que le corresponde percibir al sujeto activo.

### **3.5.5. TASA O CUOTA DEL IMPUESTO.**

La tasa del impuesto es "la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa forma de porcentaje".<sup>37</sup> En otras palabras, si la tasa del impuesto es del 35%, quiere decir que por cada 100 pesos, 35 pesos corresponden de cuota del impuesto, o bien, se puede establecer que por cada 100 pesos se tiene que pagar de impuesto una cantidad de 32 pesos (cuota fija).

La cuota se puede clasificar en cuota proporcional y cuota fija.

La cuota proporcional se da cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea la base del impuesto.

---

<sup>36</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. Cit., p. 115.

<sup>37</sup> Ibid.

La cuota fija es una cantidad exacta establecida en la ley, la cual debe pagarse por unidad de materia ya sea por kilogramo, por litro, por bulto, por tonelada, por determinada cantidad de ingresos, etc.

### 3.5.6. TARIFA DEL IMPUESTO.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.<sup>38</sup> Las tarifas pueden ser de dos tipos proporcionales progresivas directas y proporcionales progresivas inversas.

Las tarifas son proporcionales progresivas directas cuando el tanto por ciento de la cuota o las cuotas fijas aumentan a medida que aumenta el valor de la base.

**TARIFA PROPORCIONAL PROGRESIVA DIRECTA**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	En adelante	12,767.04	32.00

<sup>38</sup> Ibid.

Las tarifas son proporcionales progresivas inversas cuando el tanto por ciento de la cuota o las cuotas fijas disminuyen a medida que aumenta el valor de la base.

**TARIFA PROPORCIONAL PROGRESIVA INVERSA**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	12,767.04	32.00
5,153.23	43,739.22	9,645.12	25.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	154.56	10.00
89,355.49	En adelante	0.00	3.00

### 3.5.7. ÉPOCA DE PAGO.

La época de pago es el período o la fecha en que el sujeto pasivo debe pagar el impuesto al sujeto activo.

En nuestra sistema tributario la época de pago comprende del día primero al día 17 del mes siguiente a que se causo el impuesto, siempre y cuando se trate de pagos provisionales.

En el caso de la declaración anual de impuestos la época de pago para personas morales comprende los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal y en personas físicas comprende los cuatro primeros meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación respecto al pago de las contribuciones nos establece lo siguiente:

a) Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.

b) Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

c) Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

d) Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquélla con la cual se efectúe el pago.

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 de conformidad con lo dispuesto en los artículos 20, 31 y 32-B, fracción III del Código Fiscal de la Federación autoriza a las instituciones de Crédito para recibir las declaraciones para el pago de los impuestos.

Asimismo las reglas 2.14 y 2.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002, establece dos formas mediante las cuales los contribuyentes deberán realizar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios o impuesto sustitutivo de crédito al salario: Pagos Provisionales Vía Internet y Pagos Provisionales por Ventanilla Bancaria (Tarjeta Tributaria).

## **A.- PAGO PROVISIONALES VÍA INTERNET.**

Esta forma de pago se encuentra regulada a través de la regla 2.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002, y se estableció con el objeto de simplificar y facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dicho sistema está en vigor desde el mes de agosto de 2002.

El pago por Internet permite que los pagos provisionales de impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios e impuesto sustitutivo de crédito al salario, incluyendo retenciones, puedan realizarse a través de la transmisión electrónica de datos y de la transferencia electrónica de fondos.

Las personas que están obligadas a realizar pagos provisionales a través de forma son:

### **a) Personas morales:**

- Las que realicen pagos provisionales mensuales, incluyendo las que inicien operaciones.
- Las que tributen en el Régimen Simplificado, aun cuando ejerzan la opción de presentar declaraciones de pagos provisionales semestrales.
- Las que se encuentren en el ejercicio de liquidación, así como las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso.
- Las personas morales con fines no lucrativos.

- Las personas morales que, de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, opten por presentar sus pagos en periodo distinto del mensual.

**b) Personas físicas:**

- Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Que realicen actividades diferentes de las empresariales y que los ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Las que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 o a \$300,000.00, según sea el caso.

En la modalidad de pagos provisionales vía Internet, el Servicio de Administración Tributaria ha establecido dos esquemas de recepción de pagos provisionales y declaraciones:

**1. Pagos vía Internet a través de la página de los bancos.**

Las personas morales realizarán pagos provisionales a través de la página de Internet de los bancos cuando al realizar el cálculo de sus impuestos determinen que:

- Tienen impuesto a pagar.
- Que resultaron saldo a favor (Pago de lo Indebido).

- Que resultaron en ceros, derivado de la aplicación de compensaciones o de disminución de estímulos fiscales o crédito al salario.

## **2. Declaraciones vía Internet a través de la página del Servicio de Administración Tributaria.**

Las personas morales presentarán declaraciones a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria cuando:

- Por alguna de las obligaciones a declarar no resulten con impuesto a pagar ni con saldo a favor, por la obligación de que se trate, y no derive de compensaciones, estímulos fiscales o crédito al salario. En este caso, la declaración que se presente deberá contener la información estadística que se encuentra en la dirección de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

- En el caso de declaraciones presentadas con cantidad a pagar, que posteriormente se tengan que corregir con una declaración complementaria, sin impuesto a cargo o saldo a favor por la misma obligación, dicha declaración complementaria se deberá presentar manifestando en ella el pago efectivamente realizado con anterioridad.

- Las declaraciones que resulten sin pago o en ceros por todas las obligaciones y este resultado no derive de la aplicación de compensaciones, estímulos y crédito al salario.

- Aquéllas que tengan por objeto corregir errores relativos al Registro Federal de Contribuyentes, nombre, denominación o razón social, periodo de pago, entre otros (complementaria de corrección de datos).

Las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores al mes de julio de 2002, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, se deben presentar en las formas oficiales aprobadas 1-E, 1-D, 1-D1 y 17, ante las ventanillas de las instituciones bancarias autorizadas para ello.

El plazo para realizar pagos provisionales o definitivos en la modalidad de pagos provisionales vía Internet vence a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes o periodo al que corresponda el pago.

No obstante lo anterior de conformidad con las diversas facilidades administrativas que se publicaron en Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002, también puede optar por efectuar sus pagos a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de su Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo con lo siguiente:

SEXTO DIGITO NUMERICO DEL RFC	FECHA LIMITE DE PAGO
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

No podrá ejercer dicha opción los contribuyentes que se encuentra en los siguientes casos:

- Obligados a dictaminar sus estados financieros.

- Controladoras y controladas.

- La Federación, estados de la República, el Distrito Federal, organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación, partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, casas de cambio, instituciones para el depósito de valores, de seguros y de fianzas, sociedades mutualistas que no operen con terceros.

-Personas morales en cualquiera de los siguientes supuestos:

- 1.Ingresos acumulables superiores a 2,221 millones, 410 mil 400 pesos.
- 2.Valor al activo superior a \$52'690,000.00
3. Suma de impuestos (ISR, IVA, IMPAC y IEPS) declarados en el ejercicio anterior superiores a \$26'345,000.00. (Revisar actualización y referencia).

El banco transmitirá por la vía del Internet el recibo electrónico bancario de pago de las contribuciones, el cual contendrá los datos del contribuyente, fecha, número de operación, total pagado y el sello digital, recibo que debe de imprimir para conservarlo como comprobante de pago.

Cabe aclarar que la regla 2.16.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 establece que los medios de identificación automatizados que generen las instituciones bancarias y los desarrollos informáticos del Servicio de Administración Tributaria, sustituyen a la firma autógrafa y producen los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, y tienen el mismo valor probatorio, lo anterior en virtud de que no se utilizan ya formularios autorizados para la presentación de pagos provisionales.

## **B.- PAGOS PROVISIONALES A TRAVES DE VENTANILLA BANCARIA MEDIANTE TARJETA TRIBUTARIA**

Esta forma de pago se encuentra regulada a través de la regla 2.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002, y se estableció con el objeto de simplificar y facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dicho sistema es obligatorio desde el mes de agosto de 2002.

El contribuyente al acudir a la ventanilla bancaria utilizará la Tarjeta Tributaria para realizar los pagos provisionales de impuestos federales y retenciones correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes.

Este nuevo sistema permite que el pago de los impuestos, puedan realizarse a través de la transmisión electrónica de datos, con lo cual se evitará que se cometan errores en la captura de su nombre y de su Registro Federal de Contribuyentes, además de que por medio de esta forma de pago se elimina el llenado de los formatos fiscales que tradicionalmente se habían venido utilizando en la presentación de pagos provisionales.

La tarjeta Tributaria es la herramienta básica que se utiliza en el nuevo esquema de Pagos Electrónicos por ventanilla bancaria, la cual contiene los datos de identificación fiscal del contribuyente, garantizando de esta manera que el pago de las contribuciones se acrediten directamente en la cuenta fiscal del contribuyente. Es importante aclarar que dicha tarjeta no es una tarjeta de crédito o débito, por lo que el contribuyente al acudir a la ventanilla bancaria podrá realizar el pago en efectivo o mediante cheque a nombre de la Tesorería de la Federación.

Están obligados a efectuar sus pagos por ventanilla bancaria las personas físicas que se dediquen a alguna de las siguientes actividades:

- Actividades Empresariales y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Arrendamiento (otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles) y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- La prestación de servicios profesionales y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Cuando inicie actividades y siempre que estime que sus ingresos no rebasarán de \$1'000,000.00 o de \$300,000.00, conforme a los puntos anteriores, según sea el caso.
- Personas que tributen en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.
- El arrendamiento de inmuebles exclusivamente para casa habitación.
- De las que deriven ingresos por ganancia cambiaria y de los intereses no provenientes de instituciones bancarias residentes en el país.
- Las Actividades Empresariales de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería y autotransporte de carga y de pasajeros, cuando opte por efectuar sus declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores, vigente para el 2002.

En la modalidad de pagos electrónicos, utilizando la Tarjeta Tributaria, existen dos esquemas de recepción de sus pagos y declaraciones:

### **1. Pagos a través de ventanilla bancaria**

Las personas físicas realizarán pagos provisionales a través de la ventanilla bancaria de los bancos cuando al realizar el cálculo de sus impuestos determinen que:

- Tienen un impuesto a pagar.
- Determinen un saldo a favor.
- Tengan saldo en ceros, derivado de compensaciones, de estímulos o de crédito al salario.

### **2. Las declaraciones provisionales o definitivas que deberá presentar en los Módulos de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, utilizando la Tarjeta Tributaria, son las siguientes:**

- Aquéllas que por alguna de las obligaciones a declarar no resulten con impuesto a pagar ni con saldo a favor, por la obligación de que se trate, siempre que no deriven de compensaciones, de estímulos o de crédito al salario. En este caso, la declaración que se presente deberá contener la información estadística contenida en la dirección de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- En el caso de declaraciones presentadas con cantidad a pagar y que posteriormente se tengan que corregir a través de una declaración complementaria, sin impuesto a cargo o saldo a favor por la misma obligación.

- Las declaraciones que resulten sin pago o en ceros por todas las obligaciones y este resultado no derive de la aplicación de compensaciones, estímulos y crédito al salario.

- Aquéllas que tengan por objeto corregir errores relativos al Registro Federal de Contribuyentes, nombre, denominación o razón social, periodo de pago (corrección de datos).

Las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores al mes de julio de 2002, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, deberá presentarlas en las formas oficiales aprobadas 1-E, 1-D, 1-D1 y 17, ante las instituciones bancarias autorizadas.

El plazo para realizar dichos pagos vence a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes o periodo al que corresponda el pago.

No obstante lo anterior, de conformidad con las diversas facilidades administrativas que se publicaron en Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002 también puede optar por efectuar sus pagos a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de su Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo con lo siguiente:

SEXTO DIGITO NUMERICO DEL RFC	FECHA LIMITE DE PAGO
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días

**hábiles**

El banco le entregará el recibo electrónico bancario de pago de sus contribuciones con el sello digital generado por el banco, el cual se debe de conservar como comprobante de pago.

Cabe aclarar que la regla 2.16.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 establece que el uso de la Tarjeta Tributaria sustituye a la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes y tiene el mismo valor probatorio.

## CAPITULO IV

### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### 4.1. CONCEPTO DE RENTA.

Renta es producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo.<sup>39</sup>De lo anterior podemos observar que el concepto de la palabra renta es meramente económico.

La renta se clasifica de la siguiente manera: renta bruta, renta neta, renta libre, renta legal, renta fundada y renta no fundada.

La renta bruta es el ingreso total sin deducción alguna de los gastos de producción de esa renta.

La renta neta es aquella que resulta que a la renta neta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir no sólo los gastos de producción de la renta, sino todos los demás gastos que pudieran recaer en ella.

La renta legal es aquella que resulta de deducir de los ingresos totales del contribuyente las deducciones que la ley autoriza.

Las rentas fundadas son las que provienen del capital y las rentas no fundadas las que proceden del trabajo.

---

<sup>39</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. Cit., p. 441.

## **4.2. DEFINICIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El impuesto Sobre la Renta es el tributo que tiene por objeto gravar la riqueza en formación de las personas.<sup>40</sup>

## **4.3. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El Impuesto sobre la Renta se establece en Inglaterra con motivo de los gastos de guerra provocados por las guerras napoleónicas , debido a que sus impuestos existentes ( derechos aduanales, gravámenes sobre el té, la sal, las sucesiones) eran insuficientes para cubrir los gastos de guerra.

En 1793 William Pitt propuso un impuesto llamado Aid and Contribution Act, mejor conocido como la Triple Contribución debido a que organizaba a los contribuyentes en tres categorías mediante el cálculo del impuesto a través de una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente. Al terminar la guerra se abrogó tal impuesto, el cuál se sustituyó con una alza en los impuestos aduanales, pero en 1803 al reanudarse la guerra con Napoleón se establece nuevamente el impuesto con la condición de que cuando terminará la guerra se volvería abrogar el impuesto, pero en 1806 al término de la guerra se extendió por 3 años más, pero con el nombre de Property and Income Tax.

En 1891 Alemania estableció un impuesto Sobre la Renta global para el Estado de Prusia. Por su parte Francia lo establece en diciembre de 1914. Asimismo Estados Unidos establece su Impuesto Sobre la Renta en el año de 1913.

---

<sup>40</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p.392

El Impuesto sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921 durante una época en que se opera una profunda transformación social. Fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México.

El impuesto Sobre la Renta en México desde su creación hasta nuestros días ha sufrido las siguientes modificaciones:

- Ley de 20 de julio de 1921, que estableció el llamado "Impuesto del centenario", porque el impuesto se pagaba a través de estampillas que llevaban la leyenda centenario.
- Ley de 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la recaudación de los impuestos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas" así como su Reglamento.
- Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.
- Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931 y su Reglamento.
- Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su Reglamento de 31 de octubre de 1934..
- Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936 y su Reglamento de 9 de Septiembre de 1936.
- Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939.
- Ley Impuesto sobre la Renta, del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento de 29 de diciembre de 1941.
- Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948 y su reglamento del artículo segundo de esa ley de 20 de abril de 1949.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento de 30 de enero de 1954.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964. Derogada el 31 de diciembre de 1980.
- Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias de 30 de diciembre de 1976. Derogada el 1º de enero de 1979.
- Reglamento de Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias de 6 de abril de 1977. Derogada el 1º de enero de 1979.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de Septiembre de 1977, reformado el 27 de enero de 1978.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 28 de diciembre de 1980.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 28 de Febrero de 1984, vigente el 1º de marzo de 1984.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1º de enero de 2002.

#### **4.4. ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2002.**

Con motivo de la Reforma Fiscal de 2002 se abrogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, creándose de esta manera una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cuál entró en vigor a partir del primero de enero de 2002. La nueva Ley representa en gran medida una reagrupación de articulados de la Ley anterior.

Entre las modificaciones esenciales que sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran las siguientes:

- a) En el 2002 la tasa general del impuesto de personas morales será del 35%. Por lo que se refiere a las personas físicas, la tasa máxima del 40%

- se reduce al 35%. Pero en ambos casos la tasa se reducirá gradualmente en un 1% anual, de tal manera que a partir del 2005 la tasa del impuesto tanto para personas físicas y morales será del 32%,
- b) Las personas con actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras continuarán gozando de una reducción del 50% del impuesto a su cargo. La reducción de los contribuyentes dedicados a la edición de libros será del 40%, 30%, 20% y 10%, en los años de 2002 a 2005 respectivamente.
  - c) Se elimina la opción de diferir el impuesto sobre utilidades reinvertidas, así como la retención del impuesto del 5% sobre dividendos pagados a las personas físicas y residentes en el extranjero.
  - d) Continúa el impuesto a cargo de la sociedad cuando los dividendos no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta.
  - e) Los pagos provisionales será mensuales en todos los casos, eliminándose el ajuste semestral.
  - f) Se establecen nuevas reglas para amortizar las pérdidas en los pagos provisionales.
  - g) A partir del mes de abril de 2002 se modifica el procedimiento para determinar el costo fiscal de las acciones emitidas por sociedades residente en México.
  - h) Los consumos en restaurantes se podrán deducir hasta en un 50%, siempre que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.
  - i) Para la deducción de inversiones en automóviles se elimina el requisito de que sean utilitarios y la prohibición de deducir ciertas categorías de automóviles; limitándose su deducción a \$200,000.00, quedando incluido dentro de este importe el equipo de blindaje.
  - j) Las rentas de automóviles serán deducibles hasta por \$165.00 diarios.

- k) En lugar de determinar los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, se efectuará un ajuste anual por inflación.
- l) Continúa el esquema en el que sólo se consolida el 60% de la participación accionaria directa e indirecta que posea la controladora en las controladas.
- m) Se modifica la forma de determinar la base del régimen simplificado en el Impuesto Sobre la Renta, utilizándose ahora un esquema de ingresos y egresos (flujo de efectivo), sustituyendo el esquema anterior de entradas y salidas.
- n) Cumpliendo con ciertos requisitos y limitaciones, a partir del 2002 se incorporan como deducciones para las personas físicas, las primas pagadas por concepto de seguros de gastos médicos, los intereses reales en créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con una institución o con un organismos auxiliar de crédito y las aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- o) Las personas físicas que realicen actividades empresariales o presten servicios profesionales quedan afectas a un mismo régimen, en el que , en términos generales, se acumularán los ingresos en el ejercicio en que se cobren y se efectuarán las deducciones en el ejercicio en que se paguen.
- p) Se hace obligatorio para las personas físicas acumulen a sus demás ingresos, los correspondientes a dividendos, prevaleciendo la posibilidad de acreditar el impuesto pagada por la sociedad.

Con motivo de las modificaciones esenciales antes mencionadas, la estructura de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta quedó de la siguiente manera:

<b>TÍTULO I</b>	<b>artículos</b>
<b>DISPOSICIONES GENERALES.</b>	<b>1 al 9</b>
<b>TÍTULO II</b>	
<b>DE LAS PERSONAS MORALES</b>	
Disposiciones Generales	10 al 16
<b>CAPÍTULO I</b> De los ingresos	17 al 28
<b>CAPÍTULO II</b> De las deducciones	
<b>SECCIÓN I</b> De las deducciones en general	29 al 36
<b>SECCIÓN II</b> De las inversiones	37 al 45
<b>CAPÍTULO III</b> Del ajuste por inflación	46 al 48
<b>CAPÍTULO IV</b> De las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales.	49 al 60
<b>CAPÍTULO V</b> De las pérdidas.	61 al 63
<b>CAPÍTULO VI</b> Del régimen de consolidación fiscal	64 al 78
<b>CAPÍTULO VII</b> Del régimen simplificado	79 al 85
<b>CAPÍTULO VIII</b> De las obligaciones de las personas morales	86 al 89
<b>CAPÍTULO IX</b> De las facultades de las autoridades	90 al 92
<b>TÍTULO III</b>	
<b>DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS</b>	<b>93 al 105</b>
<b>TÍTULO IV</b>	
<b>DE LAS PERSONAS FÍSICAS</b>	
Disposiciones Generales	106 al 109

<b>CAPÍTULO I</b>	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	110 al 119
<b>CAPÍTULO II</b>	De los ingresos por actividades empresariales y profesionales	
<b>SECCIÓN I</b>	De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales	120 al 133
<b>SECCIÓN II</b>	Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales	134 al 136
<b>SECCIÓN III</b>	Del régimen de pequeños contribuyentes	137 al 140
<b>CAPÍTULO III</b>	De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	141 al 145
<b>CAPÍTULO IV</b>	De los ingresos por enajenación de bienes	146 al 154
<b>CAPÍTULO V</b>	De los ingresos por adquisición de bienes	155 al 157
<b>CAPÍTULO VI</b>	De los ingresos por intereses	158 al 161
<b>CAPÍTULO VII</b>	De los ingresos por la obtención de premios	162 al 164
<b>CAPÍTULO VIII</b>	De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales	165
<b>CAPÍTULO IX</b>	De los demás ingresos que obtengan las personas Físicas	166 al 171
<b>CAPÍTULO X</b>	De los requisitos de las deducciones	172 al 174
<b>CAPÍTULO XI</b>	De la declaración anual	175 al 178

## **TÍTULO V**

### **DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL**

179 al 211

**TÍTULO VI  
DE LOS TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES  
PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES**

<b>CAPÍTULO I</b> De las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes	212 al 214
<b>CAPÍTULO II</b> De las empresas multinacionales	215 al 217

<b>TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES</b>	218 al 221
---	------------

**ARTICULOS TRANSITORIOS**

**4.5. ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**4.5.1. SUJETOS OBLIGADOS.**

El artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que son sujetos del impuesto sobre la Renta las personas físicas y las morales en los siguientes casos:

- a) Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

- c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

#### **4.5.2. OBJETO.**

El Objeto del Impuesto Sobre la renta es:

1º Los ingresos que obtengan las Personas morales con Actividades Empresariales.

2º Los ingresos que obtengan las personas físicas residentes en el territorio nacional por:

- Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Actividades empresariales y profesionales.
- Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- Enajenación de bienes.
- Adquisición de bienes.
- Intereses.
- Obtención de premios
- Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- Otros ingresos que obtengan las personas Físicas.

**3º Los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional de los residentes en el extranjero**

#### **4.5.3. BASE.**

Tanto las personas físicas y morales obtendrán la base gravable para el cálculo del impuesto de retar de los ingresos obtenidos en el periodo que se declara las deducciones autorizadas por cada capítulo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que corresponda de acuerdo a la actividad que realice la persona física o moral.

#### **4.5.4. TASA O TARIFA.**

##### **a) Personas Morales.**

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas Morales aplicaran al resultado fiscal, es decir, a la base gravable la tasa del 32% para calcular el impuesto anual. Asimismo la fracción III del artículo 14 de la mencionada ley establece que las personas morales para calcular sus pagos provisionales aplicaran la tasa del 32% a la utilidad fiscal del periodo del que vayan a presentar pagos provisionales.

Respecto a la tasa general del 32% de acuerdo a lo establecido por la fracción LXXXII del artículo Segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año 2002 se aplicará la tasa del 35%, la cual se irá disminuyendo anualmente en 1%, para que de tal manera a partir del 2005 se quede en 32%.

b) Personas Físicas.

El artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas físicas aplicaran a la utilidad gravable para la determinación del impuesto del ejercicio la tarifa progresiva contenida en dicho ordenamiento.

**TARIFA (artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	En adelante	12,767.04	32.00

Asimismo el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la tarifa progresiva que se aplicará para calcular los pagos provisionales de las personas físicas.

**TARIFA (artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	429.44	0.00	3.00
429.45	3,644.94	12.88	10.00
3,644.95	6,405.65	334.43	17.00
6,405.66	7,446.29	803.76	25.00
7,446.30	En adelante	1,063.92	32.00

Respecto a las tarifas establecidas en los artículos 113 y 177 de la Ley mencionada, es importante mencionar que por disposición de las fracciones

LXXXVII y LXXXVIII del artículo Segundo Transitorio de la Ley citada se deberán aplicar las tarifas establecidas en ellas para el cálculo de los pagos provisionales y anuales de los ejercicios fiscales 2002, 2003 y 2004 respectivamente para que a partir del 2005 la tasa del máximo del impuesto sea del 32%.

#### **4.5.5. EPOCA DE PAGO.**

##### **a) Personas Morales.**

El penúltimo párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el impuesto del ejercicio de las personas morales se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Asimismo el primer párrafo del artículo 14 del ordenamiento citado establece que las personas morales efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. Pero las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán realizar pagos provisionales semestrales conforme lo dispuesto en la fracción I, del artículo 81 de la Ley mencionada.

Respecto de los pagos provisionales las personas morales conforme lo establece la regla 2.14.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002 están obligadas a presentar pagos provisionales vía Internet desde el mes de agosto de 2002.

##### **b) Personas Físicas.**

El primer párrafo del artículo 175 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el impuesto del ejercicio de las personas físicas se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, en el mes de abril del año siguiente.

Asimismo los artículos 113 y 127 de la Ley mencionada establecen que las personas físicas presentaran pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual a mas tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles presentarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del pago anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

En el caso de las personas físicas que tributen conforme al régimen de Pequeño Contribuyente presentarán pagos provisionales semestrales en los meses de julio del ejercicio que corresponda el pago y de enero de ejercicio siguiente los cuales tendrán el carácter de pagos definitivos de conformidad con la fracción VI, del artículo 139 del ordenamiento citado.

Asimismo las reglas 2.14.1 y 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002 establecen que las personas físicas realizarán pagos provisionales por medio de las siguientes formas:

a) Pagos Provisionales Vía Internet las personas físicas:

- Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Que realicen actividades diferentes de las empresariales y que los ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Las que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 o a \$300,000.00, según sea el caso.

b) Pagos Provisionales por ventanilla bancaria (Tarjeta Tributaria) las personas Físicas que realicen:

- Actividades Empresariales y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Otras actividades distintas a las empresariales y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Cuando inicie actividades y siempre que estime que sus ingresos no rebasarán de \$1'000,000.00 o de \$300,000.00, conforme a los dos puntos anteriores, según sea el caso.

- Personas que tributen en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

- Las Actividades Empresariales de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería y autotransporte de carga y de pasajeros, cuando opte por efectuar sus declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores, vigente para el 2002.

## **CAPITULO V**

### **IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO**

#### **5.1. CONCEPTO DE CRÉDITO AL SALARIO.**

El Crédito al Salario es la ayuda financiera que el Estado otorga a las Personas Físicas que perciben ingresos por salarios, el cual es inversamente proporcional al ingreso obtenido, es decir, a mayor ingreso menor será el crédito al salario otorgado al trabajador asalariado. Esta ayuda se actualiza trimestralmente de acuerdo a los índices nacionales de precios al consumidor.

#### **5.2. DEFINICIÓN DE IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO.**

El impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es la prestación en dinero establecida en el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de carácter general y obligatorio que deben de pagar al Estado las personas físicas y las personas morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, además de que tiene como fin el limitar al patrón en el uso del acreditamiento del crédito al salario entregado a sus trabajadores contra el Impuesto sobre la Renta del propio patrón o del impuesto retenido de sus trabajadores, estableciendo para ello la opción de no pagar dicho impuesto sino se lleva a cabo dicho acreditamiento.

#### **5.3. TIPO DE IMPUESTO.**

El impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es un impuesto directo, general, subjetivo, con fines extrafiscales y sobre erogaciones.

Es un impuesto directo ya que no se puede trasladar a terceras personas, por lo que la carga tributaria es soportada por el sujeto pasivo-contribuyente.

Se considera como impuesto general porque no esta gravando una determinada actividad.

Es un impuesto subjetivo porque establece con toda precisión que los sujetos pasivos del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario son las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

Es un impuesto con fin extrafiscal ya que no tiene como fin principal la recaudación de ingresos para sufragar el gasto público, lo anterior se puede constatar al consultar la Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, la cuál fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de enero de 2002, en cuyo artículo primero, apartado A, numeral 10, se establece que por concepto de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se pretende recaudar \$0.00., por lo que al revisar la redacción del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta podemos concluir que el fin de este impuesto es el limitar al patrón-contribuyente en el uso del acreditamiento del crédito al salario entregado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta del propio patrón o del impuesto retenido de sus trabajadores, obligándolo de esta manera en absorber el crédito al salario hasta por un monto equivalente al 3% del valor total de las nómina del patrón.

El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario no puede considerarse como un impuesto sobre la renta, al capital o al consumo, puesto que no grava ni los ingresos, utilidades o el consumo de las personas, sino más bien la realización de las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

#### **5.4. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.**

Durante el primer trimestre del 2001 el Poder Ejecutivo presentó a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión una propuesta denominada "La Nueva Hacienda Pública Distributiva", la cuál incluía la iniciativa de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a su vez fue turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados para su dictamen el día 5 de abril del mismo año, asimismo, cabe aclarar que en dicha iniciativa no se contemplaba la creación de un Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Por otro lado, en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal se exponía que el mal uso del crédito al salario lo había transformado en instrumento de ineficiencia del sistema, haciendo hincapié que dicho "impuesto negativo" (así denominó el ejecutivo al Crédito al Salario) fue introducido considerando la inflexibilidad temporal de los contratos colectivos laborales de hace dos décadas, por lo que en el corto plazo había tenido un efecto favorable sobre los ingresos de los trabajadores. Sin embargo, en el mediano plazo, en el que los contratos colectivos se renegocian con mayor facilidad, son las condiciones del mercado laboral las que determinan la distribución de este beneficio entre trabajadores y empresas. Y debido a lo anteriormente expuesto se hacía imperativo la reestructuración de este beneficio fiscal para reorientarlo a favor de los trabajadores de menores recursos, con mecanismos que permitan su aplicación transparente. Por lo que las modificaciones que se proponían al Título IV de las Personas Físicas permitirán, por un lado, incrementar el crédito al salario, al tiempo de reducir la tasa marginal máxima de personas físicas a un 32% y eliminar el subsidio acreditable de las personas físicas.

Asimismo la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión al presentar su dictamen al pleno de la Cámara de Diputados en la Sesión Extraordinaria del día 29 de diciembre de 2001 al tocar del Título IV de las Personas Físicas dictaminó que en el caso de las personas físicas se mantendrá la tarifa con una tasa máxima marginal del 40%, no aceptándose la reducción que el Ejecutivo Federal proponía para los contribuyentes de mayores ingresos. Igualmente, se mantiene el subsidio que contemplaba la actual Ley del Impuesto sobre la renta con las modificaciones que este Congreso había aprobado en noviembre de 2001 respecto de la mecánica para determinar la proporción del subsidio acreditable. Asimismo se dejaba el crédito al salario en los términos que lo regulaba la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

En este sentido la Comisión de Hacienda y Crédito Público sometió a consideración del pleno de la Cámara de Diputados el establecimiento de un impuesto sobre erogaciones a la prestación de un servicio personal subordinado (Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario) a una tasa del 3%, que se aplicaría sobre el monto de las erogaciones que por concepto de salarios y demás prestaciones paguen los patrones a sus trabajadores. Asimismo, con el objeto de evitar erosionar la base del impuesto se proponía no considerar como erogaciones las contribuciones de seguridad social.

También se proponía la opción de que dicho impuesto no sea pagado cuando los patrones no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta a su cargo, lográndose con esto una afectación máxima del 3% del valor de la nomina.

Para lograr la afectación máxima señalada, aquellos patrones que paguen por concepto de crédito al salario más del 3% del valor de su nomina, podrán no pagar el impuesto sobre erogaciones y acreditar contra el impuesto sobre la

renta a su cargo la cantidad en la que el crédito al salario pagado exceda del impuesto a las erogaciones.

#### **5.5. UBICACIÓN EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN**

El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se encuentra ubicado en la Ley de Ingresos en su artículo primero, apartado A, numeral 10, en el cual se contempla que el monto de su recaudación será de \$0.00.

#### **5.6. UBICACIÓN DENTRO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se encuentra establecido dentro del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el inicio de su vigencia se encuentra establecido dentro del artículo Cuarto Transitorio de la Ley mencionada.

Los artículos Tercero y Cuarto transitorios de la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto al Impuestos Sustitutivo del Crédito al Salario establece lo siguiente:

**“Artículo Tercero.** Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

**Único.** Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.

El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se

entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales."

**"Disposiciones Transitorias del impuesto sustitutivo del crédito al salario**

**Artículo Cuarto.** En relación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

**Único.** El impuesto establecido en el Artículo Tercero de este Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2002."

## **5.7. SUJETO ACTIVO.**

El Sujeto Activo del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria.

## **5.8. SUJETO PASIVO.**

De conformidad con el párrafo primero del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

Asimismo los párrafos noveno y décimo del precepto mencionado establecen que para efectos del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas<sup>41</sup> tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de

---

<sup>41</sup> Entiéndase como sociedad controladora y sociedad controlada lo que Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como tales.

residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Lo anterior implica que cada una de estas personas morales deberá pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado.

#### **5.9. OBJETO DEL IMPUESTO.**

El objeto del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario son las erogaciones que realicen las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional

#### **5.10. BASE GRAVABLE.**

La base gravable para el cálculo del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es la totalidad de las erogaciones realizadas por las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

El artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo que se debe considerar como erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. También considera como erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para

los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

Asimismo la regla 13.1. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002 aclara que se debe de entender por prestaciones en especie o en efectivo gravadas por el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, solamente aquéllas que se encuentren gravadas con el Impuestos Sobre la Renta de conformidad con la misma Ley. En este sentido, los conceptos asimilables a salarios para el cálculo del mencionado impuesto, solamente se considerarán gravados con el impuesto sustitutivo del crédito al salario cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevea que se les pueda aplicar dicho crédito.

#### **5.11. TASA DEL IMPUESTO.**

La tasa del para el cálculo del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es del 3%, la cual se aplica a la totalidad de las erogaciones realizadas por las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

#### **5.12. ÉPOCA DE PAGO.**

##### **5.12.1. ANUAL.**

El artículo Tercero Transitorio de la Ley mencionada establece que el impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas,

en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, es decir, dentro de los tres primeros meses siguientes en que terminó el ejercicio fiscal tratándose de personas morales y en el mes de abril del año siguiente en que terminó el ejercicio fiscal tratándose de personas físicas.

#### **5.12.2. PROVISIONAL.**

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones.

Respecto a este punto de conformidad con las reglas 2.14.1 y 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 publicada el 30 de mayo de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, las personas morales realizarán estos pagos provisionales a través de la página de Internet del Banco autorizado y las personas físicas dependiendo sus ingresos realizarán los pagos provisionales vía Internet o vía Ventanilla Bancaria (Tarjeta Tributaria) de conformidad con lo que disponen dichas reglas.

#### **5.12.3. OPCIÓN DE NO PAGAR EL IMPUESTO.**

Una de las peculiaridades el impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es la opción que ofrecen los párrafos séptimo y octavo del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a los sujetos pasivos de este impuesto de no pagar dicho impuesto si tales sujetos no llevan a cabo la disminución del

crédito al salario entregado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta propio o del impuesto retenido a sus trabajadores.

Cabe mencionar que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace mención que la disminución del Crédito al Salario se encuentra regulada en los artículos 116, 117 y 120 de la misma Ley, cuando en realidad se debería de referir a los artículos 115, 116 y 119 de la ley mencionada, ya que los artículos 117 y 120 en cuestión hacen referencia a otras cosas que no van relacionadas con la disminución del Crédito al Salario.

Asimismo el octavo párrafo del mencionado artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, siempre y cuando, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en esto último es importante señalar que la ley por error hace mención al artículo 120 de la ley en mención cuando debió de señalar el artículo 119.

Asimismo el Artículo 119 mencionado establece que para que los patrones tengan derecho disminuir crédito al salario entregado a sus trabajadores deben cumplir con los siguientes requisitos:

a) Llevar una nómina en donde se identifiquen los ingresos de los trabajadores en forma individualizada que se les realice su pago de impuesto retenido.

b) Conservar los comprobantes de pago de nómina a sus trabajadores, en los cuales se especifique los ingresos obtenidos por cada uno de ellos y el impuesto que se retuvo por dichos ingresos, así como las diferencias a favor que hayan resultado por motivo del crédito a salario.

c) Cumplir con las obligaciones previstas en las fracciones I, II, V y VI del artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

d) Haber pagado las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 109 de esta Ley que correspondan por los ingresos de que se trate.

e) Presentar ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, con copia para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los cinco días inmediatos siguientes al mes de que se trate, la nómina de los trabajadores que tengan derecho al crédito al salario, identificando por cada uno de ellos los ingresos que sirvan de base para determinar dicho crédito, así como el monto de este último.

f) Pagar mensualmente a los trabajadores en nómina separada y en fecha distinta a la que se paga el salario, el monto del crédito al salario previamente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También es necesario mencionar que respecto de la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública a emitido las reglas 3.5.8., 13.2. y 13.3. de la Resolución fiscal miscelánea para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo de 2002, las cuales establecen lo siguiente:.

**“3.5.8. Para los efectos del artículo 32, fracción I de la Ley del ISR, los contribuyentes que, conforme a lo dispuesto en el séptimo párrafo del Artículo Único que regula el impuesto sustitutivo del crédito al salario, opten por no efectuar el pago de este último gravamen, podrán deducir como gasto para la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio, el monto del crédito al salario que no disminuyeron contra el impuesto sobre la renta con motivo del ejercicio de la opción citada, siempre que dicho crédito al salario no exceda del monto del impuesto sustitutivo del crédito al salario causado en el mismo ejercicio; en su caso, el excedente del crédito al salario respecto del impuesto sustitutivo citado se podrá disminuir del propio impuesto sobre la renta del contribuyente o del retenido a terceros, en los términos del artículo 119 de la Ley del ISR. Asimismo, los contribuyentes que ejerzan la opción señalada, en lugar de aplicar lo dispuesto en la fracción VI del artículo 119 de la Ley del ISR, podrán aplicar el crédito al salario a sus trabajadores en la misma fecha en que efectúen el pago de los sueldos y salarios que correspondan a los mismos, siempre que, a partir del mes de febrero de 2002, identifiquen plenamente y como concepto separado en la nómina en que se paguen los salarios y en los recibos que recaben de los trabajadores, el monto del crédito al salario que corresponda al periodo que se paga; asimismo, respecto al crédito al salario correspondiente al mes de enero del citado año, a más tardar en el mes de febrero del mismo, se deberá reflejar mediante una adenda de la nómina del contribuyente, el monto total aplicado, identificando el que se acreditó contra el impuesto sobre la renta a cargo del trabajador así como el que se pagó en efectivo.**

**Los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario podrán no presentar la información a**

que se refiere la fracción V del artículo 119 de la Ley del ISR ni solicitar la autorización señalada en la fracción VI de dicho artículo.”

“13.2. Para los efectos del último párrafo del Artículo Único que regula el impuesto sustitutivo del crédito al salario, las personas morales que formen parte de un mismo grupo, podrán optar por no pagar el impuesto conforme al séptimo párrafo del artículo citado, siempre que todos los integrantes del grupo ejerzan la misma opción por el mismo periodo.”

“13.3. Los contribuyentes que en los términos del Artículo Único que regula el impuesto sustitutivo del crédito al salario, ejerzan la opción de no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, podrán disminuir del impuesto sobre la renta o del impuesto al valor agregado, a su cargo o del retenido a terceros, o del IMPAC a su cargo, las cantidades a que se refiere el artículo 115 de la Ley del ISR entregadas en efectivo a sus trabajadores que perciban un salario mínimo mensual y, en su caso, prestaciones derivadas de dicho salario, hasta el monto en el que el crédito al salario señalado exceda del impuesto sustitutivo del crédito al salario causado, siempre que el promedio diario de estos trabajadores en el ejercicio inmediato anterior, represente al menos el 95% del promedio diario total de los trabajadores del contribuyente de que se trate en el mismo periodo.

El promedio diario se calculará dividiendo la suma del número de trabajadores diarios de que se trate que tenga el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior entre el número de días que tenga dicho ejercicio.”

De las anteriores transcripciones podemos afirmar que:

- a) Adicionalmente a lo que establece el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la regla 13.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 establece que las personas morales integrantes de un grupo podrán ejercer la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario siempre y cuando todos los integrantes del grupo ejerzan la misma opción durante el mismo periodo, ya que de lo contrario no podrán ejercer dicha opción.
- b) La regla 3.5.8. confirma lo que el octavo párrafo establece para los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, en el sentido de que podrán disminuir del Impuesto Sobre la Renta propio o del impuesto retenido a sus trabajadores, el crédito al salario entregado a sus trabajadores que exceda del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario que hubiera correspondido sino se hubiera optado por no pagar dicho impuesto. Lo anterior siempre y cuando que el crédito al salario entregado a sus trabajadores hubiera sido mayor que el impuesto sustitutivo del Crédito al Salario.
- c) Adicionalmente a lo dicho en el inciso anterior la regla 3.5.8. establece además que la parte del crédito al salario que el patrón-contribuyente no haya disminuido del impuesto sobre la renta propio o del retenido a terceros, lo podrá hacer deducible como gasto para el cálculo del impuesto del ejercicio.
- d) Exime a los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el crédito al salario de tener que cumplir con presentar al Instituto Mexicano del Seguro Social con copia a la Secretaría de Hacienda y Crédito público, copia de la nómina de los trabajadores que tienen derecho al crédito al

salario, así como el pedir la autorización a la misma Secretaría de entregar el crédito al salario a sus trabajadores y el llevar por lo mismo una nómina separada.

- e) La regla 13.3. adicionalmente a lo que establece la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 agrega que los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario en el caso que proceda podrán disminuir la cantidad del crédito al salario que se haya entregado a los trabajadores que exceda del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a terceros, además de que también lo podrán disminuir del Impuesto al Valor Agregado a su cargo o del retenido terceros, o del impuesto al activo. Además de que esta regla establece que sólo se podrá reducir el crédito al salario entregado a los trabajadores que perciban un salario mínimo mensual siempre y cuando que el cálculo de un promedio diario de dichos trabajadores del ejercicio inmediato anterior represente al menos el 95% del promedio diario total de los trabajadores durante ese mismo periodo.
  
- f) El promedio diario de trabajadores se obtendrá dividiendo el número de trabajadores diarios tenga el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior entre el número de días que tenga dicho ejercicio fiscal.

### **5.13. CASO PRÁCTICO DE DETERMINACIÓN DE ESTE IMPUESTO.**

A continuación expondremos dos casos prácticos en los cuales se analizará si el patrón-contribuyente debe elegir la opción de pagar o no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

<b>ANÁLISIS Y CASOS SOBRE LA OPCIÓN DE ELEGIR PAGAR O NO PAGAR EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO</b>		
<b>CASO 1: CUANDO EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO ES MAYOR QUE EL CRÉDITO AL SALARIO.</b>		
	<b>OPCIÓN 1.</b>	<b>OPCIÓN 2.</b>
	<b>Si Pagar el Impuesto Sustitutivo</b>	<b>No pagar el Impuesto Sustitutivo</b>
Total de Erogaciones (Base)	200,000.00	200,000.00
Tasa	0.03	0.03
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	6,000.00	6,000.00
Crédito al Salario entregado en el mes al trabajador	800.00	800.00
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario a pagar	6,000.00	0.00
Crédito al Salario que se puede disminuir del ISR propio y del retenido.	800.00	0.00
Monto del Crédito al Salario que no se disminuyó y que se puede mandar a Gastos Deducibles.	0.00	800.00
Cantidad total real total erogada por el patrón	6,000.00	800.00

Del ejemplo anterior podemos darnos cuenta que si el patrón contribuyente desea recuperar el crédito al salario entregado a sus trabajadores de \$ 800.00 tendría que pagar por ese motivo un Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de \$ 6,000.00, además de que tendría que cumplir para realizar la disminución del crédito al salario con todos los requisitos que establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo cabe mencionar que de conformidad con lo que establece el séptimo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 1 de enero de 2002, los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores del ISR a su cargo o del retenido a terceros establecida en los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Según lo comentado en el párrafo anterior, se puede optar por dejar de pagar \$ 6,000.00 pesos correspondientes al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, si en la declaración de pago provisional se deja de disminuir el Crédito al Salario efectivamente pagado a los trabajadores en el mismo mes a que corresponda el pago, y que en nuestro caso hay que dejar de disminuir la cantidad de \$ 800.00, además de que si se decide aplicar el beneficio que otorga la regla 3.5.8 de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 se podría mandar como gastos deducibles para el cálculo del impuesto anual los \$800.00 que se absorbieron como crédito al salario.

En el caso el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de \$ 6,000.00 ES MAYOR que el Crédito al salario de \$ 800.00., será conveniente utilizar la opción de NO DISMINUIR el crédito al salario pagado a los trabajadores de \$ 800.00 y a la vez dejar de pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario por \$ 6,000.00. Además de que adicionalmente podría hacer deducible como gasto para el cálculo del impuesto sobre la renta los \$800.00 que absorbió de crédito al Salario.

<b>CASO 2: CUANDO EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CREDITO AL SALARIO ES MENOR QUE EL CREDITO AL SALARIO.</b>		
	<b>OPCION 1.</b>	<b>OPCION 2.</b>
	<b>Si Pagar el Impuesto Sustitutivo</b>	<b>No pagar el Impuesto Sustitutivo</b>
Total de Erogaciones (Base)	200,000.00	200,000.00
Tasa	0.03	0.03
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	6,000.00	6,000.00
Crédito al Salario entregado en el mes al trabajador	9,500.00	9,500.00
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	6,000.00	0.00
Crédito al Salario que se puede disminuir del ISR propio y del retenido.	9,500.00	3,500.00
Monto del Crédito al Salario que no se disminuyó y que se puede mandar a Gastos Deducibles.	0.00	6,000.00
Cantidad total real total erogada por el patrón	6,000.00	6,000.00

Del ejemplo anterior podemos darnos cuenta que si el patrón contribuyente desea recuperar el crédito al salario entregado a sus trabajadores de \$ 9,500.00 tendría que pagar por ese motivo un Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de \$ 6,000.00, además de que tendría que cumplir para realizar la disminución del crédito al salario con todos los requisitos que establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo de conformidad con lo que establece el octavo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 2 de enero de 2002, cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley mencionada sea mayor que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, los contribuyentes que dejen de pagar dicho impuesto, podrán disminuir del Impuesto Sobre la Renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

De acuerdo con lo comentado en el párrafo anterior en el caso el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de \$ 6,000.00 ES MENOR que el Crédito al salario de \$ 9,500.00, en el caso de elegir la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario sucedería que:

a) El Crédito al salario que se puede disminuir del Impuesto Sobre la Renta a cargo o del impuesto retenido sería de 3,500.00, lo anterior, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

b) Que puede aplicar la facilidad que le otorga la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002, que exime de pagar por nómina por separado a sus trabajadores el crédito al salario lo anterior con la previa autorización de la Secretaría de hacienda y Crédito Público, y la de presentar mes con mes al Instituto Mexicano del Seguro Social con copia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la nómina de los trabajadores. Lo anterior con lo condicionante de que en la propia nómina de la empresa se especifique individualmente el monto del crédito al salario aplicado al trabajador y el monto que se le entregó.

c) Que el contribuyente patrón puede optar además por aplicar el beneficio adicional que le otorga la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para

2002 de que los \$ 6,000.00 que absorbió como Crédito al Salario los podrá hacer deducibles como gasto para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

En este caso será conveniente utilizar la opción de NO PAGAR el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de \$ 6,000.00, ya que de esta manera se podrá disminuir del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido la cantidad de \$3,500.00, así como deducir como gasto los \$ 6,000.00 que se absorbieron como crédito al salario pagado a los trabajadores, de esta manera recupera los \$ 9,500.00 de Crédito al Salario pagado a sus trabajadores.

De los ejemplos anteriores podemos mencionar que la intención de la Cámara de Diputados al establecer el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario era la de establecer una limitante en la aplicación del Crédito al Salario por parte de los patrones, trasladándoles a estos últimos la obligación de absorber una parte de ese crédito al salario que hasta el 31 de diciembre de 2002 era una ayuda financiera que el gobierno federal otorgaba a los trabajadores, hasta por un monto equivalente al 3% del total de las erogaciones que realiza el patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, para que de esta manera el gobierno federal erogara menos por concepto de crédito al salario y obtuviera una mayor recaudación por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Lo expuesto en el párrafo anterior lo podemos comprobar ya que cuando el patrón decide recuperar el crédito al salario automáticamente se ve obligado a pagar el impuesto sustitutivo del Crédito al Salario por un monto equivalente al 3% del valor total de la nómina del patrón, por lo aquí se le obliga al patrón absorber parte del crédito al salario hasta por la cantidad que mencionó anteriormente. Asimismo cuando el patrón optaba por absorber el crédito al salario se le daba la opción de que en el caso de que tuviera un crédito al salario mayor al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se le permitía

disminuir Impuesto Sobre la Renta propio o del impuesto retenido la cantidad de crédito al salario entregado al trabajador que excediera del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, por lo que cualquiera que fuera la opción que tomara el patrón en todos los casos debería absorber hasta por un 3% del valor de la nómina el crédito al salario pagado a sus trabajadores, ya sea como Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario o como crédito al salario absorbido.

Pero no obstante a lo anterior la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 cambió lo anterior al otorgar a los patrones que optaran por absorber el crédito al salario el beneficio de poder hacer deducible como gasto para el cálculo del impuesto sobre la renta el crédito al salario entregado a sus trabajadores y el eximir de cumplir con algunas obligaciones establecidas en el artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que dichas obligaciones en vez de facilitar el cumplimiento del pago de los impuestos lo venían a complicar. Pero también lo malo que estableció la regla 13.3. de la mencionada Resolución fue que condicionó la opción que establecía el artículo tercero transitorio de la ley mencionada, en el sentido de que establece que los patrones que entreguen cantidades de crédito al salario a trabajadores que perciban un salario mínimo mensual y que sea el caso de que el crédito al salario excediera del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario dicho excedente sólo lo podrá deducir del impuesto Sobre la renta propio, o de las retenciones de impuesto, del Impuesto al Valor Agregado propio o retenido o del Impuesto al Activo sólo si el cálculo del promedio diario de trabajadores con salario mínimo del ejercicio inmediato anterior que tiene el patrón equivale al 95% del promedio diario de todos los trabajadores (con salario mínimo o más) del mismo periodo, con lo cual va más allá de lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece.

Por lo anterior podemos afirmar que la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario vino a ser más atractiva para los patrones a partir de que se publicó la Resolución Miscelánea, independientemente que la

regla 13.3. podría ser impugnada vía amparo por violar el principio de legalidad tributaria al ir más allá de lo que la ley establece.

Asimismo la modificación que tuvo la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario con la Resolución Fiscal Miscelánea trajo que la recuperación del crédito al salario pagado por los patrones a sus trabajadores sea al 100%, ya que en el caso del excedente lo recupera vía disminución del Impuesto Sobre la Renta Propio o del retenido y la parte que se absorbió se recupera vía deducción.

#### **5.14. CRITICAS AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO.**

Una vez hecho una análisis profundo acerca de las causas, características y elementos del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario podemos afirmar lo siguiente:

a) Que la ubicación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario dentro de un artículo transitorio es criticable en el sentido de que la naturaleza del artículo transitorio dentro de cualquier ley no es la de establecer un impuesto sino la de establecer las reglas de transición de una ley a otra, de la entrada de la vigencia de una ley o determinado precepto, entre otras cosas. No obstante lo anterior tratándose de cuestiones de constitucionalidad de impuestos la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de tesis jurisprudencia ha resuelto que el hecho de un elemento o todos los elementos de un impuesto estén previsto dentro de un artículo transitorio no conlleva ello que la ley que lo establece sea inconstitucional, ya que los artículos transitorios son parte integral de dicha ley. Sin embargo podemos afirmar que por técnica legislativa es conveniente que un impuesto se establezca dentro del cuerpo principal de una ley y no dentro de sus disposiciones transitorias.

b) Que es absurdo que un impuesto nuevo se establezca dentro de una ley que regula un impuesto totalmente distinto, tal y como sucede con el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario al establecerse dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual regula un impuesto que tiene una naturaleza distinta a la del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, porque como ya se expuso que el Impuesto Sobre la renta grava los diferentes tipos ingresos que obtienen las personas físicas y morales, en cambio el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario grava las erogaciones que realiza el contribuyente-patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo que hubiera sido conveniente que se hubiera creado una ley aparte en donde se regulara dicho impuesto, en donde se hubiera detallado con más precisión los elementos de este impuesto, evitando de esta manera hacer tantas referencias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de que se hubieren expedido varias reglas al respecto de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002.

c) Que tal y como se desprende del Dictamen de la Ley del impuesto Sobre la Renta que emitió la Comisión de Hacienda y Crédito Público al mencionar que el fin de la creación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario era que el patrón colaborara junto con el gobierno federal en el otorgamiento del crédito al salario hasta en un monto del 3% del valor total de su nómina, ya fuera por la vía del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario o por medio de la absorción de dicho crédito (opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo), por lo que de esta manera podemos afirmar que es criticable que la Cámara de Diputados haya trasladado de manera ventajosa parte de la carga del Crédito al Salario a los patrones, porque en primer lugar el Crédito al Salario es una ayuda financiera que el "Gobierno Federal" otorga a los trabajadores asalariados con menores ingresos, por lo que los patrones no tienen ninguna obligación en contribuir con dicha ayuda porque ellos no la establecieron sino la Federación, además de

que con el condicionamiento de la disminución del Crédito al Salario el único beneficiado es la Federación ya que al no permitir que el patrón recupere en su totalidad el Crédito al Salario pagado a sus trabajadores obtiene más ingresos por concepto de Impuesto Sobre la Renta debido a que el patrón no va poder disminuir el 100% del Crédito al Salario pagado a sus trabajadores del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a sus trabajadores.

d) Que es criticable que una nueva institución jurídica como lo es el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario quiera modificar la naturaleza de otra institución jurídica ya existente como lo es el Crédito al Salario, ya que el impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario al condicionar al patrón la disminución del Crédito al Salario del Impuesto Sobre la Renta Propio o del retenido a sus trabajadores, obligándolo de esta manera a absorber una parte de ese Crédito al Salario modifica la naturaleza jurídica del mismo, en el sentido de que originalmente dicho crédito era una ayuda financiera que sólo el gobierno federal otorgaba a los trabajadores por lo que el patrón al entregar las cantidades a favor de Crédito al Salario que por ley tenían derecho sus trabajadores posteriormente lo podía recuperar por la vía de la disminución del Impuesto Sobre la Renta Propio o del retenido a sus trabajadores.

e) En cuanto al inicio de la vigencia del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario cabe mencionar que la fracción I, del artículo Segundo Transitorio de la Ley Impuesto Sobre la Renta y el artículo cuarto transitorio de la ley mencionada establecieron que la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario era el primero de enero de 2002, siendo este día el mismo en que se había publicado la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Diario Oficial de la Federación, lo anterior contraviniendo el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación que establece

que la leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

f) Por lo que se refiere a la integración de la base del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es criticable por lo ambiguo que es la ley al referirse que la base es la totalidad de erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado y que dichas erogaciones comprenden salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie, pero sin definir lo que se debe de entender por prestaciones en efectivo o en especie. Asimismo es cuestionable que se haya establecido que también los conceptos asimilados a salarios sea parte de la base de dicho impuesto, ya que los asimilados a salarios no tienen derecho al crédito salario<sup>42</sup>. Lo anterior hizo necesario que a través de la regla 13.1 de la Resolución Fiscal Miscelánea de 2002 se aclarará que se entendía por prestaciones en efectivo o en especie gravadas con el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario las que se encuentren gravadas para efectos del impuesto Sobre la Renta de conformidad con dicha ley, asimismo los conceptos asimilados a salarios estarán gravados solo si tienen derecho al crédito al salario. No obstante lo anterior, debido a los cambios constantes que sufre la Resolución Fiscal Miscelánea durante el ejercicio fiscal, es necesario que tales aclaraciones se integren al cuerpo de la ley para evitar de esta manera no quede al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de lo debe de integrar de la base gravable, además de que se evitaría posibles violaciones al principio de legalidad tributaria.

---

<sup>42</sup> De conformidad con el primer párrafo del artículo 115 de la Ley del impuesto Sobre Renta los trabajadores de la Federación, Entidades Federativas y Municipios considerados como asimilados a salarios tienen derecho al crédito al salario.

g) Por lo que toca a la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es criticable que la regla 13.2. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 condicione a todas las personas morales integrantes de un grupo que sólo podrán optar por no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario si todos los integrantes del grupo optan por no pagar dicho impuesto, ya que está yendo más allá de lo establecido en la propia ley violando con ello el principio de legalidad tributaria, por lo que dicha regla podría ser declarada inconstitucional.

h) Conforme se expuso en el inciso C), el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario en principio representó que los patrones absorbieran parte del crédito al salario entregado a sus trabajadores hasta por un monto equivalente al 3% del valor de su nómina, sin que hubiere manera de recuperar dicho crédito. Sin embargo, cuando se expide la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 se otorga a las personas que optarán por no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario el beneficio de poder recuperar el crédito absorbido a través de poderlo deducir como gasto para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, por lo que esto significa para los patrones hay una nueva forma de recuperar el crédito al salario pagado a sus trabajadores, ya que la parte absorbida la podrá hacer deducible como gasto y la otra parte la disminuirá del Impuesto Sobre la Renta propio o retenido. En nuestra opinión creemos que sería bueno que la ley recogiera esta forma de recuperar el crédito al salario ya que de esta manera la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario sería la mejor y la que todos los patrones escogerían. No obstante lo anterior dicha regla al otorgar a las personas el beneficio de hacer deducible como gasto el crédito al salario absorbido, modifica sustancialmente la finalidad que tuvo el legislador al crear el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, el cuál era que el patrón absorbiera el crédito al salario entregado a sus trabajadores hasta por un monto equivalente al 3% del valor de su nómina, por lo que dicha regla tendría que ser declarada inconstitucional por violación al principio de legalidad tributaria.

i) Que la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002, que exime de la obligación al patrón de pagar por nómina por separado a sus trabajadores el crédito al salario lo anterior con la previa autorización de la Secretaría de hacienda y Crédito Público, así como la de presentar mes con mes al Instituto Mexicano del Seguro Social con copia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la nómina de los trabajadores, creo que es muy buena porque ni Hacienda y el Seguro Social ni los patrones están preparados para la carga administrativa que representa el cumplimiento de tales obligaciones establecidas en el artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo creo que fue acertado que en lugar de lo anterior la regla solamente estableciera que en la propia nómina de la empresa se especifique individualmente el monto del crédito al salario aplicado al trabajador y el monto que se le entregó, ya que esto ayudará a los contribuyentes a cumplir con las disposiciones fiscales en materia de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

j) Que la regla 13.3. de la Resolución Fiscal Miscelánea de 2002 adicionalmente a lo que establecen los párrafos séptimo y octavo del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto a la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, en el caso que el patrón haya entregado el crédito al salario a trabajadores que ganen hasta un salario mínimo mensual reducción y que dicho crédito hubiere excedido del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario que le hubiere correspondido, sólo podrá disminuir el excedente del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a terceros si al hacer el cálculo del promedio diario de los trabajadores con salario mínimo del patrón en el ejercicio fiscal anterior represente por lo menos el 95% del promedio diario total de los trabajadores que el patrón haya tenido

en ese mismo período, por lo que esta regla al ir más allá de lo que establece la ley viola el principio de legalidad tributaria.

k) Que los párrafos octavo y noveno del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cometen el error de hacer referencia de los artículos 117 y 120 de la misma ley refiriéndose que dichos artículos establecen la deducción del Crédito al Salario pagado a los trabajadores del Impuesto sobre la Renta propio o del retenido, así como los requisitos que se deben de cumplir para hacer dicha deducción, cosa que no sucede ya que son los artículos 115, 116 y 119 de la ley mencionada los que establecen tales cosas, así cuando se menciona que los patrones que opten por no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario y que quieran disminuir la cantidad de crédito al salario que exceda parte del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario tendrán que cumplir con los requisitos del artículo 120 de la ley citada, con lo cual se deja en incertidumbre a los patrones porque el artículo 120 no hace referencia a tales requisitos, sino que se refiere a las personas físicas con actividades profesionales y empresariales, por lo el ejecutivo a través de la regla 3.5.8 de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 trató de corregir tal error, lo mejor recomendable sería que se corrigieran tales errores con una reforma a dichos párrafos, ya que de otra manera tales párrafos y la regla 3.5.8. son violatorios del principio de legalidad tributaria.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** El establecimiento de los tributos deriva de la Potestad Tributaria concedida a los Estados por medio de su Constitución Política, con el objeto de obtener los recursos necesarios para cumplir con las funciones que le fueron encomendadas. Dicha potestad tiene las características de ser abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable.

**SEGUNDA:** En el Sistema Federal Mexicano la Potestad Tributaria de acuerdo con nuestra Constitución Federal la tienen la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios. Asimismo todos ellos al ejercer el uso de dicha potestad tienen que respetar las limitaciones que para ello establecen los artículos 73, fracciones VII y XXIX-A, 74, fracción IV, 115, 117, 118 y 122, apartado C, Base Primera, fracción V, inciso b) todos de la Constitución Política Mexicana.

**TERCERA:** La Federación, las Entidades Federativas y el Distrito Federal tienen una Potestad Tributaria Plena en el establecimiento y cobro de las contribuciones. Los municipios únicamente tienen potestad tributaria delegada para cobrar las contribuciones que les autoricen las entidades federativas.

**CUARTA:** Del ejercicio de la Potestad Tributaria nacen una serie de derechos y obligaciones para los sujetos activos y sujetos pasivos, a lo cual se denomina Relación Jurídica Tributaria.

**QUINTA:** Los sujetos activos de la Relación Jurídico Tributaria son la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios en el ámbito de sus respectivas competencias. Los Sujetos pasivos regulados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor pueden derivar de

Responsabilidad Directa, Responsabilidad Sustituta, Responsabilidad por Garantía, Responsabilidad Solidaria y Responsabilidad Objetiva.

**SEXTA:** La Obligación Tributaria se genera cuando el sujeto pasivo realiza los actos materiales o jurídicos previstos en la Ley como hechos generadores del Crédito Fiscal. Asimismo la determinación de dicha obligación de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal Federal la hace directamente el sujeto pasivo de conformidad con las leyes vigentes en el momento en que se generó dicha obligación.

**SÉPTIMA:** Los impuestos de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana para que constitucionalmente sean válidos deben de cumplir con los principios de proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, reserva de ley y legalidad tributaria.

**OCTAVA:** El impuesto Sobre la Renta surge en Inglaterra en 1793 para sufragar los gastos que originaron las guerras napoleónicas. En México dicho impuesto se implanta a partir del año 1921 con el llamado Impuesto del Centenario.

**NOVENA:** La Reforma Fiscal de 2002 originó la creación de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual entró en vigor a partir del 1º de enero de 2002 y de un nuevo impuesto denominado Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

**DÉCIMA:** La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta originó una serie de reformas entre las que destacan la reducción de la tasa de dicho impuesto del 35% al 32% y la realización de pagos provisionales de forma mensual para todos la mayoría de los contribuyentes sujetos a este impuesto.

**UNDÉCIMA:** El impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario surge por el mal uso que los patrones hacían de la ayuda financiera denominada Crédito al Salario, por lo cuál se propuso una nueva forma de otorgar dicha ayuda.

**DUODÉCIMA:** El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es un impuesto sobre erogaciones de tipo general y directo que tiene como fin extrafiscal el limitar a los patrones-contribuyentes en hacer uso de la reducción del crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a terceros.

**DÉCIMA TERCERA:** El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario no debe de considerarse como parte del Impuesto Sobre la Renta, ya que las características del primer impuesto son distintas al segundo, por lo cual sería conveniente que dicho impuesto se encontrará en una ley propio distinta a la de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**DÉCIMA CUARTA:** El fin extrafiscal del Impuesto Sustitutivo justifica que dicho impuesto tenga estimado un monto de recaudación de \$0.00 en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.

**DÉCIMA QUINTA:** Que la Federación de manera unilateral y arbitraria determinó que el patrón contribuyente debe contribuir con ella en el otorgamiento del Crédito al Salario hasta por un monto equivalente del 3% del valor total de la nómina del mismo, lo anterior se logra a través del pago del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario o mediante la opción de no pagar dicho impuesto si se absorbe dicho crédito hasta por una cantidad equivalente al 3% del valor de la nómina del patrón, cambiando con ello la naturaleza jurídica que originalmente tenía el Crédito al Salario.

**DÉCIMA SEXTA:** El artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta comete el error de considerar a los asimilados a salarios como parte de la base gravable del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, violándose con ello la garantía de equidad tributaria, debido a que no todos los asimilados a salarios no tienen derecho al crédito al salario. Por lo anterior se hace necesario que para tal efecto se agregue al texto de la Ley la aclaración que al respecto hace la regla 13.1. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002.

**DÉCIMO SÉPTIMA:** Los contribuyentes del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario realizarán sus pagos provisionales mensuales en las instituciones bancarias autorizadas al respecto, ya sea vía Internet o tarjeta tributaria, lo cuál dependerá del monto de sus ingresos y si es persona física o moral.

**DÉCIMA OCTAVA:** El párrafo octavo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola el principio de legalidad tributaria al hacer referencia que los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario podrán disminuir de su ISR o del impuesto retenido la cantidad que exceda del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario si cumple con lo requisitos del artículo 120 de la Ley mencionada, el cuál no menciona al respecto, ya que dichos preceptos se refieren a las personas físicas con actividades profesionales y profesionales.

**DÉCIMA NOVENA:** El segundo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola el principio de legalidad tributaria al no definir lo que se debe de entender por prestaciones en efectivo o en especie, dejando con ello que sea la autoridad administrativa la que defina a su libre arbitrio dichos conceptos integrantes de la base gravable del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario a través de la Resolución Miscelánea.

**VIGÉSIMA :** Que la regla 3.5.8. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 hace que la opción establecida en los párrafos séptimo y octavo del artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sea más conveniente para los contribuyentes que opten por no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, al permitirles deducir como gasto para el cálculo del Impuesto anual del Impuesto Sobre la Renta el Crédito al Salario absorbido, de esta manera recuperando el patrón el 100% del Crédito al Salario absorbido, cambiando con ello la mecánica del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violándose con esto el Principio de Legalidad Tributaria. Asimismo dicha regla exime a dichos contribuyentes de cumplir con los requisitos engorrosos establecidos en las fracciones V y VI del artículo 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, facilitándoles de esta forma el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

**VIGÉSIMA PRIMERA:** La regla 13.3 debe de ser declarada inconstitucional por ser violatoria del principio de Reserva de Ley debido a que va más allá de lo establecido en el artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al establecer que los contribuyentes que ejerzan la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario podrán disminuir la cantidad de Crédito al Salario (entregado a los trabajadores que obtengan un salario mínimo mensual) que exceda de dicho impuesto siempre y cuando al hacer el cálculo del promedio diario de los trabajadores con salario mínimo del patrón en el ejercicio fiscal anterior represente por lo menos el 95% del promedio diario total de los trabajadores que el patrón haya tenido en ese mismo período.

**VIGÉSIMA SEGUNDA:** Por lo que toca a la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es criticable que la regla 13.2. de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 condicione a todas las personas morales integrantes de un grupo que sólo podrán optar por no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario si todos los integrantes del grupo optan por no

pagar dicho impuesto, ya que está dicha regla va más allá de lo establecido en la propia ley violando con ello el principio de legalidad tributaria.

**VIGÉSIMA TERCERA:** La Secretaría de hacienda y Crédito Público con el establecimiento de las reglas 3.5.8, 13.2 y 13.3 de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002, cambia de una manera radical el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, por lo que violan el principio de legalidad tributaria.

**VIGÉSIMA CUARTA:** Sería conveniente para los contribuyentes que se incluyeran dentro del texto de la ley las facilidades establecidas en las reglas 3.5.8 y 13.1 de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2002 con el objeto de aclarar y facilitar la mecánica del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

**VIGÉSIMA QUINTA:** Que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario debe ser declarado inconstitucional por ser violatorio de los principios de equidad y legalidad tributaria y por condicionar a los contribuyentes que recuperen el Crédito al Salario entregado a sus trabajadores a través de que si dichos contribuyentes disminuyen el crédito al salario entregado a sus trabajadores del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a terceros, serán sujetos de dicho impuesto.

## BIBLIOGRAFIA

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 13ª Edición. Editorial Themis. Col. de Textos Universitarios. México. 1998.

Azúa Reyes, Sergio T.. Los Principios Generales del Derecho. Editorial Porrúa. México.

Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Porrúa. México.

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Constitucional Fiscal. Harla. México.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Porrúa. México. 1980

Cortina Gutiérrez, Alfonso. La obligación tributaria y su causa. Porrúa, México. 1976.

De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. Porrúa. México. 1999.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 16ª. Edición. Porrúa. México. 1999.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. México. Editorial Limusa. 1998.

Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª Edición. Porrúa. México. 1998.

**Godoy, Norberto J.** Teoría General del Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina.

**Goldoa López, Ana Laura.** Los fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Porrúa. México.

**Guliani, Funrouge Carlos M.** Derecho Financiero. 5ª Edición. Tomo I. Editorial de Palma. Buenos Aires Argentina. 1993.

**Jarach, Dino.** El Hecho Imponible. (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo). Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina. 1990.

**Jarach, Dino.** Curso Superior de Derecho Tributario. Tomo I. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina. 1952.

**Jiménez González, Antonio.** Lecciones de Derecho Tributario. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V. (ECAFSA). México.

**Jonson Ochuysen, Eduardo A.** Política y Finanzas de México. México. Editorial Humanitas. Centro de investigación y Posgrado. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas.

**Mabarak Cerccede, Doricela.** Derecho Financiero Público. México. Mc Graw Hill.

**Margain Manautou, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª Edición. Porrúa. México. 1997.

**Martín José María. Et al.** Derecho Tributario General y Procesal. Editorial De Palma. Buenos Aires Argentina. 1987

- Pugliesi, Mario.** *Instituciones de Derecho Financiero*. Porrúa. México. 1946.
- Quintana Valtierra, Jesús, et. al.** *Derecho Tributario mexicano*. 3ª Edición. Editorial Trillas. México. 1995.
- Sainz de Bujanda Fernando.** *Hacienda y Derecho*. Tomos I al V . Imprenta Aguirre.
- Sainz de Bujanda Fernando.** *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones.
- Sánchez Gómez Narciso.** *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México. 1999.
- Sánchez León, Gregorio.** *Derecho Fiscal Mexicano*. 5ª Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1980.
- Sánchez Piña.** *Noiones de Derecho Fiscal*. Editorial PAC. México. 1991.
- Smith, Adam.** *La riqueza de la Naciones*. trad. Española, Porrúa, México. 1957.
- Reyes Altamirano Rigoberto.** *Diccionario de Términos Fiscales*. México. Taxxx.
- Rodríguez y Lobato.** *Derecho Fiscal*. Editorial Harla. México. 1986.
- Valdéz Villarreal, Miguel.** *Principios constitucionales que regulan las contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, México. 1972.

Valtierra Quintana, Jesús. Et al Derecho Tributario Mexicano. México. Trillas.

Vallado Miguel, Fausto Enrique. Principios Generales de Derecho Tributario. Editorial PAC.

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª Edición. Editorial de Palma. Buenos Aires Argentina. 1993.

## LEGISLACIÓN

- ❖ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ❖ Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.
- ❖ Código Fiscal de la Federación.
- ❖ Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ❖ Resolución Fiscal Miscelánea de 2002.
- ❖ Decreto por el que se exime el pago de impuestos que se mencionan y se otorgan Facilidades Administrativas a diversos contribuyentes del 31 de mayo de 2002.