

007219
491



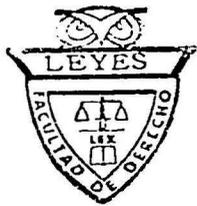
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

"EL IMPUESTO POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS EN
LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JACQUELINE LUNA CATANA



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D. F.

MAYO 2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

Cd. Universitaria, D.F., 24 de marzo de 2003.

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

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante LUNA CATANA JACQUELINE, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL IMPUESTO PARA LA OBTENCIÓN DE PREMIOS EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE
 DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

C

DIOS MIO

Gracias por dar luz y esperanza a mi vida
Por escuchar mis plegarias en todo momento
Y proporcionarme las fuerzas necesarias para seguir adelante,
Impulsándome a ser mejor cada día
Siempre guiándome por el camino de la rectitud.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A MIS PADRES:

Columba y Juan

Que con amor y dedicación
Hicieron de mi una persona de provecho
Y sobre todo por ofrecerme la oportunidad
De superarme en todos los aspectos.

Gracias por los sacrificios que hicieron
En aras de un mejor futuro para nosotras sus hijas
Aún cuando las circunstancias se tornaban difíciles
Nunca se dieron por vencidos.

A ustedes que son mi ejemplo a seguir
Les agradezco infinitamente todo su apoyo
Sin el cual no hubiera sido posible realizar
Esta etapa tan importante de mis estudios.

A MIS HERMANAS:

Verónica
Sandra y
Franceli

Por su apoyo

Con todo mi amor
A ti Sergio

Por brindarme tu ayuda y comprensión.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles

Por asesorarme y dedicar parte de su tiempo a la realización de este trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México
y
A la Facultad de Derecho

Por aceptarme como una más de sus miembros.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mis profesores

Por sus enseñanzas y consejos

CONTENIDO

INTRODUCCION

CAPITULO I NOCIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS

1.1 Concepto.....	1
1.2 Naturaleza jurídica.....	2
1.3 Características.....	3
1.4 Clasificación.....	5
1.5 Efectos.....	9

CAPITULO II PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

2.1 Potestad tributaria del Estado.....	14
2.2 Principios consagrados en el artículo 31, fracción IV constitucional.....	19
2.2.1 Legalidad.....	19
2.2.2 Generalidad.....	22
2.2.3 Obligatoriedad.....	23
2.2.4 Vinculación con el gasto público.....	25
2.2.5 Proporcionalidad.....	28
2.2.6 Equidad.....	31
2.3 Elementos.....	34
2.3.1 Objeto.....	34
2.3.2 Sujetos.....	35
2.3.3 Base.....	37
2.3.4 Cuota, tasa o tarifa.....	37

f

2.3.5 Obligaciones.....	39
2.3.6 Sanciones.....	40

CAPITULO III PRINCIPIOS TEORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

3.1 Principios formulados por Adam Smith.....	42
3.1.1 Justicia.....	42
3.1.2 Certidumbre.....	44
3.1.3 Comodidad.....	46
3.1.4 Economía.....	47
3.2 Principios expuestos por Adolfo Wagner.....	48
3.2.1 Política financiera.....	48
3.2.2 Economía pública.....	49
3.2.3 Equidad.....	50
3.2.4 Administración fiscal.....	51

CAPITULO IV EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

4.1 Sistema cedular.....	53
4.1.1 Ley del Centenario de 20 de julio de 1921.....	53
4.1.2 Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 21 de febrero de 1924.....	55
4.1.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925.....	57
4.1.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941.....	59
4.1.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953.....	61

g

4.2 Sistema global o de acumulación personal.....	63
4.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964.....	64
4.2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 28 de diciembre de 1980.....	68
4.3 Legislación actual.....	73
4.3.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002.....	73

CAPITULO V ANALISIS DEL IMPUESTO POR LA OBTENCION DE PREMIOS

5.1 Fundamento Legal.....	83
5.1.1 Objeto general.....	83
5.1.2 Sujetos del impuesto.....	83
5.1.3 Hecho imponible.....	84
5.1.4 Hecho generador.....	84
5.1.5 Nacimiento de la obligación fiscal.....	84
5.1.6 Determinación del impuesto.....	85
5.1.7 Obligaciones de los contribuyentes y de los terceros auxiliares.....	86
5.2 Estudio comparado de las tasas que gravan los ingresos por la obtención de premios en las Entidades Federativas.....	87

CAPITULO VI CONCLUSIONES..... 90

BIBLIOGRAFIA

LEGISLACION

INTRODUCCION

Desde su creación los sorteos, concursos, loterías, rifas, juegos con apuestas y en general los concursos de toda índole, han resultado atractivos para quien participa de ellos, dado que representan la posibilidad de obtener un premio. Así, el premio otorgado al vencedor constituye un ingreso que incide directamente en su patrimonio, motivo por el cual está sujeto a uno de los gravámenes más importantes del Estado como es el impuesto sobre la renta.

En la actualidad el impuesto por la obtención de premios se encuentra regulado en los artículos 162°, 163° y 164° del Capítulo VII denominado "De los ingresos por la obtención de premios", ubicado en el Título IV correspondiente a las personas físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Ante la proliferación de este tipo de prácticas en nuestro medio social, es necesario conocer las consecuencias jurídicas que implica el ser merecedor a un premio dentro del ámbito del Derecho Fiscal, de ahí que el título de la presente tesis es "El impuesto por la obtención de premios en la nueva Ley del impuesto Sobre la Renta". Pero antes, se hará referencia a ciertas cuestiones que ayudarán a un mejor entendimiento del tema.

En un primer capítulo se hace alusión a las nociones generales de los impuestos, iniciando con su concepto; para después desentrañar su naturaleza jurídica, misma que permitirá determinar el origen de estos gravámenes. Posteriormente se realiza un estudio de todas y cada una de las características esenciales del impuesto, para poder diferenciarlo de otros ingresos que percibe el Estado.

También se tratan las distintas formas en como es posible clasificar los impuestos, atendiendo a varios criterios sostenidos por la doctrina nacional y extranjera. Por último, se observan los efectos producidos por los impuestos; a fin de precisar sus ventajas y desventajas, la fuente que gravan y el impacto que puedan causar a la economía nacional, a grandes rasgos.

En el segundo capítulo se contempla la potestad tributaria conferida a la Federación y a las Entidades Federativas, para establecer los impuestos por medio de leyes, así como lo inherente a la facultad de los Municipios para administrar su hacienda, de acuerdo con las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Después se analizan los principios constitucionales de los impuestos, instituidos en el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental, entre los cuales se pueden mencionar el de Legalidad, Generalidad, Obligatoriedad, Vinculación con el Gasto Público, Proporcionalidad y Equidad, mismos que actúan como limitantes al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Asimismo se hace un examen de los elementos constitutivos del impuesto, tales como el objeto, los sujetos, la base imponible, la cuota, tasa o tarifa, las obligaciones y las sanciones, conociendo de esta manera su estructura.

En tanto el tercer capítulo, se refiere a los principios teóricos de las contribuciones, entre los cuales figuran el de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía formulados por el economista inglés del siglo XVIII Adam Smith, quien en su célebre obra intitulada "Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", sentó las bases medulares de toda política y legislación tributaria a través de dichas máximas, buscando evitar el abuso, la arbitrariedad y la injusticia en la imposición.

Más adelante se estudian los principios de Política Financiera, Economía Pública, Equidad o repartición equitativa de los impuestos y de Administración Fiscal, sustentados por el alemán Adolfo Wagner en su obra "Traité de la Science des Finances", que sirven de hilo conductor para la organización de la Hacienda Pública.

En el cuarto capítulo se observa la evolución que han tenido las leyes del impuesto sobre la renta en México, conforme a los sistemas implantados a lo largo de su historia, comenzando con el sistema cecular dentro del cual se expone en forma concisa la Ley del Centenario de 1921, la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 1924, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, de 1941 y de 1953.

Siguiendo con el sistema global o de acumulación personal, el cual inicia a partir de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, pasando por la de 1980, hasta culminar con la ley vigente; todo ello para determinar en qué momento aparece el impuesto por la obtención de premios dentro de la normatividad fiscal señalada.

Por último en el capítulo quinto, se realiza un análisis comparado del impuesto por la obtención de premios en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002 y de 1980, con la finalidad de precisar las diferencias entre una regulación y otra; observando su objeto es decir, el ingreso gravado por el mismo; a los sujetos que intervienen como contribuyentes, terceros auxiliares en su recaudación y las personas exentas de su pago.

De la misma forma, se expone la constitución del hecho imponible y generador de este gravamen, con el propósito de ver qué situaciones quedan encuadradas dentro de la normatividad impositiva y lo concerniente a su materialización, respectivamente.

g

Igualmente se trata lo relativo al nacimiento de la obligación fiscal, para saber en qué momento será exigible el pago de este crédito fiscal; así como el proceso de determinación, dentro del cual se observan las tasas aplicables y la respectiva base imponible. Por último, se mencionan las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y de los terceros auxiliares en su calidad de retenedores del impuesto.

Por otra parte, se exponen algunas de las tasas que gravan los ingresos por la obtención de premios en las principales Entidades Federativas como Nuevo León, Tamaulipas, Chihuahua, Jalisco, Estado de México y el Distrito Federal, con el objetivo de mostrar si existe un impuesto local sobre los referidos ingresos o en su caso, si no lo hay; y así conocer cuál será la tasa del impuesto sobre la renta por concepto de premios que se aplicará, dependiendo del impuesto local causado en alguna de estas entidades.

Finalmente en el capítulo sexto, se establecen las conclusiones de este trabajo.

CAPITULO I NOCIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS

1.1 Concepto

El origen de la palabra impuesto proviene de la raíz latina *impositus*, que significa tributo o carga.

En el Diccionario Jurídico Mexicano, se concibe al impuesto como *"la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económica (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria"*.¹

Dentro de nuestro Derecho Positivo el impuesto se define en el artículo 2º, fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor, de la siguiente manera:

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

Al respecto Sergio Francisco de la Garza² comenta que esta definición tiene carácter residual, por cuanto comprende a todas las especies de contribuciones que no son derechos, ni aportaciones de seguridad social, ni contribuciones de mejoras.

Sin embargo, el concepto legal es criticable dado que omite mencionar las características esenciales del impuesto, que sirven para definirlo y distinguirlo de las demás especies de la contribución; asimismo contiene una escasa técnica jurídica al dar cabida a situaciones de hecho, porque una situación que se encuentra prevista en una norma jurídica deja de ser de hecho para convertirse en un supuesto normativo o hipótesis legal.

En la opinión de uno de los más destacados fiscalistas mexicanos, Adolfo Arrijo Vizcaino, una de las definiciones más completas y adecuadas es la que establecía el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, que decía: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir el gasto público."*

¹ VALADEZ, Diego. Diccionario Jurídico Mexicano. 13ª ed., Editorial Porrúa / UNAM-IIIJ, México, 1999. Págs. 1638 y 1639.

² GARZA DE LA, Sergio Fco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed., Editorial Porrúa, México, 1994. Pág. 372.

1.2 Naturaleza jurídica

En principio, el fundamento del impuesto se encuentra en la potestad tributaria del Estado, por virtud de la cual se establecerán los supuestos legales de cuya realización, dependerá el surgimiento de obligaciones y derechos tributarios entre el Estado como sujeto activo y los particulares en su calidad de sujetos pasivos.

Con base en su facultad impositiva el sujeto activo podrá exigir del sujeto pasivo, una determinada prestación de carácter pecuniario; sin otorgarle una contraprestación a cambio, al menos en forma inmediata.

En consecuencia, el impuesto se presenta como un deber jurídico a cargo del sujeto pasivo, quien debe acatarlo aún en contra de su voluntad, pues de lo contrario, el Estado haría valer los medios coactivos con los que cuenta para hacer efectivo su cumplimiento.

En tanto que para el Estado, la percepción de impuestos implica un derecho y a la vez, una obligación de carácter irrenunciable, puesto que se trata de recursos provenientes del patrimonio de los particulares, necesarios para la realización de sus funciones.

Por lo anterior, se considera que el impuesto jurídicamente es una institución de Derecho Público, toda vez que dimana de un acto de soberanía por parte del Estado, para obligar a los sujetos pasivos a desprenderse de una parte de su riqueza, ganancias, utilidades, etc., con el fin de obtener los ingresos suficientes para solventar sus gastos.

De acuerdo con el tratadista español Adolfo Carretero Pérez, "El impuesto resulta, por consiguiente, immanente a la Soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular".³

Entonces, el impuesto refleja a todas luces el objetivo que persigue el Estado, a través de la relación jurídica tributaria, que es obligar a los particulares a contribuir con los gastos públicos, en función de sus respectivas posibilidades económicas.

De ahí que el impuesto se considere como la contribución por excelencia, capaz de allegar al Estado los recursos indispensables para atender las necesidades sociales.

³ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed., Editorial Porrúa, México, 2000. Pág. 332.

1.3 Características

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos en el sistema tributario mexicano, por tal motivo es importante tratar las cualidades esenciales o particularidades de los mismos, conforme a la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, a fin de diferenciarlos de otras contribuciones que percibe el Estado, ya sea por vías de derecho público o privado.

1. Todo impuesto implica una *prestación* a favor del Estado, que deben dar los sujetos pasivos al realizar los supuestos previstos en la ley, sin que el primero deba otorgar una contraprestación determinada a los segundos. Sobre este punto, Narciso Sánchez Gómez indica que *"se trata de contribuciones o prestaciones que deben hacer las personas físicas y morales que encuadren dentro de la hipótesis normativa, porque en su esencia representan el cumplimiento de una obligación de dar o de hacer, sin esperar una compensación a cambio..."*⁴

Ahora bien, el contenido de dicha prestación puede ser una cantidad en dinero o excepcionalmente en especie, de acuerdo a lo que disponga la legislación aplicable. El pago se efectúa en dinero cuando se hace con moneda de curso legal en la República Mexicana, siendo ésta el peso mexicano que es la unidad de nuestro sistema monetario de conformidad con el artículo 1° de la Ley Monetaria en vigor. Mientras que el pago en especie comprende la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, cuyo valor económico es indudable, como sucede con los metales preciosos.

Aunque, la gran mayoría de los impuestos deben pagarse en moneda de curso legal y solamente en situaciones excepcionales, se admiten pagos en especie, como es el caso del Impuesto Federal sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, el cual se paga poniendo a disposición del Estado el 25% del tiempo programado para las transmisiones de las empresas concesionarias de canales de televisión.

En este sentido, el impuesto entraña una relación eminentemente unilateral, en la que el Estado no adquiere el compromiso de entregar nada concreto a cambio de su cumplimiento. De ahí que el impuesto posea el carácter de *prestación*,⁵ por derivar de un acto de soberanía del Estado cuyo destino es cubrir el gasto público.

2. Por otra parte, los impuestos son el resultado del ejercicio de la potestad tributaria con la que cuenta el Estado para establecerlos por medio de una ley,

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª ed., Editorial Porrúa, México, 2001. Pág. 226.

⁵ Ernesto Flores Zavala explica que el concepto de impuesto como prestación se pretende oponer al concepto de derecho como contraprestación, y significar, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuestos, no percibirá algo concreto.

expedida por el Congreso de la Unión en materia federal y por las Legislaturas de cada Entidad Federativa en el orden local, según sea su competencia.

Así, la validez de un impuesto depende de su previa existencia en una ley en la que se consigne sus elementos esenciales como son el objeto, los sujetos, la base, la tarifa, las obligaciones y las sanciones; con el propósito de otorgar certidumbre y fijeza a la imposición.

Reiterando lo anterior, el maestro Sergio Francisco de la Garza⁶ señala que el impuesto es una prestación tributaria "ex lege" en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define.

La importancia de esta característica ha sido tal, que la Doctrina y la propia Constitución Mexicana la han adoptado como un principio llamado de Legalidad tributaria, el cual se encuentra íntimamente vinculado con el principio de reserva de ley.

3. Dado que el impuesto tiene como fuente la ley que lo instituye, es obvio que sus disposiciones se destinan en forma *general*, sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie; a este respecto Gregorio Sánchez León dice "un impuesto debe contenerse en una ley general que observe los requisitos de abstracción e impersonalidad y por lo mismo, que no sea privativa, personal o concreta..."⁷

Conforme a la característica de generalidad, los impuestos tienen como ámbito de aplicación a una pluralidad indeterminada de personas físicas y morales cuya situación particular coincide con la hipótesis prevista en la ley. Cabe distinguir que la generalidad no equivale a la uniformidad, puesto que la primera indica que las leyes impositivas sólo obligan a los sujetos que realicen el supuesto normativo, en tanto que la segunda implica que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos.

4. El impuesto se caracteriza por ser *obligatorio*, puesto que emana de normas jurídicas que deben acatarse en forma imperativa por sus destinatarios, lo que significa que si una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa y la realiza, automáticamente queda obligada al pago del gravamen respectivo, en la forma y términos que establece la ley fiscal.

Sobre el particular, Arturo de la Cueva expresa que "la obligación del causante, en última instancia, no tiene otra explicación más que la del imperativo

⁶ GARZA DE LA, Sergio Fco. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 374.
⁷ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5ª ed., Editorial Cárdenas, México, 1980. Pág. 297.

ineludible de cumplir con la imposición establecida por la ley, de donde deriva, consecuentemente, la obligatoriedad de su observancia y del entero relativo”.⁸

Es indudable que en su carácter de sujeto activo el Estado, se encuentra facultado para exigir la entrega de una prestación a cargo del sujeto pasivo obligado por la ley fiscal, inclusive en la vía coactiva si éste se rehúsa a su cumplimiento.

5. El pago del impuesto está a cargo de *personas*, que pueden ser tanto *físicas*, esto es, seres humanos perfectamente identificados en su individualidad; como *personas morales*, siendo los grupos de personas físicas, que acuerdan combinar de manera permanente o temporal, recursos y esfuerzos, reputándose por la ley como un ente con personalidad distinta a la de sus miembros, tales como las sociedades y asociaciones civiles o mercantiles.

Bajo este rubro, asumen el carácter de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana o extranjera, que realicen los supuestos comprendidos por la legislación impositiva como generadores del crédito fiscal.

6. Por regla general, la finalidad de los impuestos es fiscal cuando el Estado tiene como propósito *sufragar los gastos* que demanda la satisfacción de necesidades públicas, manifiestas en la realización de obras, prestación de servicios públicos, entre otras; es *extrafiscal* por excepción, cuando se persiguen objetivos específicos, mediante la implantación de diversos mecanismos legales, como las exenciones, subsidios o estímulos fiscales que buscan desgravar algunas actividades económicas para incentivar la economía nacional, o bien, los impuestos aduaneros que pretenden restringir las importaciones de bienes y servicios, a fin de evitar la competencia desleal protegiendo la industria nacional.

Dejando al margen las finalidades mencionadas, es conveniente hacer notar que el importe de la recaudación de los impuestos, debe destinarse única y exclusivamente a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos vigente, de conformidad con nuestro Derecho Positivo; en consecuencia, es válido afirmar que la administración pública, así como los poderes legislativo y judicial podrán gastar hasta el monto señalado en cada renglón del presupuesto.

1.4 Clasificación

Es de vital trascendencia, estudiar las principales clasificaciones de los impuestos que la doctrina ha elaborado y que se presentan con mayor frecuencia dentro de los sistemas tributarios, con el objetivo de conocer más a fondo el papel que desempeñan las distintas categorías de gravámenes. Con ello, se podrá saber a ciencia cierta cuales son los impuestos que resultarán más convenientes para un

⁸ CUEVA DE LA. Anuro. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 1999. Pág. 149.

determinado entorno social, aprovechando al máximo el rendimiento que puedan producir en un momento dado estos ingresos.

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

En la actualidad existen tres criterios para distinguir un impuesto directo de otro indirecto. Una es el criterio tradicional, que anteriormente concebía como impuesto directo aquél que no era susceptible de repercutirse o trasladarse a terceras personas y como impuesto indirecto aquél que sí podía trasladarse.

Actualmente, este criterio ha sido sustituido por la corriente moderna que se basa en la incidencia del impuesto sustentada por Einaudi, Harold M. Sommers, Hugo Dalton, Giannini, entre otros, consideran que *"es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente, que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos"*.⁹

De acuerdo con este criterio, los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos y los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo. La intención del legislador en el impuesto directo es alcanzar al verdadero contribuyente, dado que suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden, en tanto que en el impuesto indirecto no se busca gravar a quien funge como contribuyente, ya que la mecánica consiste en trasladar el impuesto al sujeto pagador, quien queda obligado por repercusión.

En conclusión, los impuestos directos gravan una situación hipotética, como es la utilidad fiscal; a contrario de los indirectos que recaen sobre hechos ciertos o reales, como son la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc. Como ejemplos de impuestos directos propuestos por la corriente tradicionalista son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre herencias y legados, el impuesto sobre donaciones; y los indirectos son: el impuesto al valor agregado, el impuesto de importación y exportación, etc.

Otro criterio es el administrativo o del padrón, conforme a este los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravando situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, dando por resultado la formación de listas de contribuyentes o padrones fiscales. En cambio, los impuestos indirectos son aquellos que tienen como hecho generador actos aislados, accidentales que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes.

⁹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed., Editorial Porrúa, México, 1999. Pág. 65.

En virtud del criterio administrativo son tributos directos el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado; e indirectos como el impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

Por último, el criterio apoyado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva, expuesto por el tratadista Dino Jarach, que establece como impuestos directos aquellos que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, es decir, se toma en cuenta la riqueza que se evidencia por elementos ciertos como son la renta o el patrimonio de una persona; a contrario de los indirectos, que su base impositiva son los consumos, las transferencias, pero no la riqueza en sí.

Es necesario precisar, que los tres criterios clasificadores presentan deficiencias en su aplicación, debido a su imprecisión ante la dinámica del Derecho Fiscal.

IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES

Se llaman impuestos personales a los que atienden las condiciones de las personas en su carácter de sujetos pasivos, gravando principalmente los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos en el desarrollo de actividades productivas, independientemente de su vinculación jurídica con derechos reales, teniendo como ejemplo en la legislación mexicana el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sobre esta clase de impuestos comenta el profesor Arrijoa Vizcaíno "...la gran mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal, tienen el carácter de personales, ya que, salvo verdaderas excepciones, como es el caso del impuesto predial o el de las contribuciones especiales o de mejoras, el propósito de toda contribución es, precisamente, el de incidir sobre los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos de las personas".¹⁰

Los impuestos reales son los que recaen sobre los bienes o cosas, es decir, se crean con el objeto de gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona y una cosa, prescindiendo de las cualidades del dueño de la misma, por ejemplo, el impuesto predial y el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos.

Visto lo anterior, se puede aseverar que los impuestos personales generalmente son progresivos y miden más adecuadamente la capacidad contributiva, porque toman en consideración la situación particular del contribuyente.

¹⁰ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Pág. 497.



IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES

Se entiende por impuestos generales aquellos que gravan diversas actividades económicas u operaciones, siempre y cuando tengan la misma naturaleza, por ejemplo el impuesto sobre la renta que grava actividades industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca, llevadas a cabo por sociedades mercantiles; los servicios personales, ya sea subordinados o independientes realizados por personas físicas; la obtención de ingresos por arrendamiento o por enajenación de bienes, etc., obedeciendo todas ellas a un común denominador: los ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas o morales que efectúen cualquiera de las actividades descritas.

A los impuestos generales también se les conoce como sintéticos o universales, sobre éstos Sergio Francisco de la Garza cita al autor Mehl, quien expresa lo siguiente *"...el impuesto sintético no es nunca un impuesto real, porque por su propia naturaleza exige una personalización por vía directa o cuando menos por vía indirecta. También hace notar que el impuesto sintético es un mejor instrumento de técnica fiscal que el impuesto analítico"*.¹¹

Los impuestos especiales, analíticos o particulares son los que gravan exclusivamente una actividad económica en forma aislada, por ejemplo, el impuesto sobre adquisición de inmuebles, el impuesto sobre producción de energía eléctrica, el impuesto sobre servicios telefónicos, etc.

ESPECIFICOS Y AD-VALOREM

Son impuestos específicos los que contienen cuotas, tasas o tarifas y por lógica atienden al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado, para su correspondiente determinación en cantidad líquida; mientras que los impuestos ad-valorem se pueden determinar en función del valor o precio del propio objeto gravado; ambos tributos aparecen contemplados en la Legislación Aduanera, puesto que grava las mercancías importadas y exportadas con base en sus medidas y dimensiones, o bien, a su valor o precio.

Según las opiniones de algunos especialistas, los impuestos ad-valorem al apoyarse en el valor o precio de un determinado bien, suelen ser más justos que los específicos que se basan en las dimensiones físicas, a veces engañosas y aparentes de un objeto.

IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS

Esta clasificación es respaldada por el precursor de la escuela del monetarismo económico, Harold M. Sommers y su propósito es señalar el impacto que pueda causar en la economía nacional, la adopción de este tipo de tributos.

¹¹ GARZA DE LA, Sergio Fco. Op. cit. Pág. 392.

Dentro de esta modalidad encontramos los impuestos que gravan el consumo de bienes y mercancías que se venden al público, así como los servicios que se les prestan, teniendo como típico ejemplo el impuesto al valor agregado, que obliga a las personas que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, de acuerdo a nuestra legislación fiscal en vigor.

En los términos de Sommers, dichos gravámenes constituyen verdaderos impuestos indirectos que incrementan de manera inmediata la recaudación, a pesar de todas sus características negativas: *"son injustos desde el momento en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal. sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios..."*¹²

IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA

En lo referente a esta clase de imposiciones, también propugnada por Sommers, se caracterizan por incidir progresivamente sobre los rendimientos o el patrimonio de los individuos o empresas. Estos impuestos no contribuyen al encarecimiento de la vida, a diferencia de los tributos sobre bienes y servicios que recaen en los consumidores, porque gravan las ganancias o riquezas acumuladas por cada persona, esto es, el que más posea tributa en mayor medida y viceversa.

Sommers considera que los impuestos sobre ingresos y riqueza pueden hacerse progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre las mercancías, asimismo asocia a los primeros con una mayor redistribución del ingreso nacional.

Destaca el impuesto sobre la renta como ejemplo de la clasificación en comento, ya que incide sobre ingresos, ganancias, utilidades, rendimientos o el capital que una persona física o moral pudiere poseer y que se determina a base de tarifas progresivas, erigiéndose como un gravamen directo.

1.5 Efectos

Este punto trata lo relativo a las consecuencias, preponderantemente de carácter económico, que se originan con motivo del establecimiento y cobro de los impuestos, a fin de verificar que se consiga el propósito perseguido por los mismos.

¹² ARRIJOJA VIZCAÍNO. Adolfo. Op. cit. Pág. 500.

Así al conocer los efectos de los impuestos, es posible precisar sus ventajas y desventajas; así como considerar la fuente que se pretende gravar, la capacidad económica de los sujetos pasivos y el impacto que pueda causar a la economía nacional la creación de un determinado tributo; dando como resultado la planeación y ejecución de una política fiscal sana.

Por su parte, la doctrina fiscalista habla de los efectos de los impuestos que se pagan, dentro de éstos se encuentra la percusión, la repercusión, en sus dos manifestaciones: la protraslación o retrotraslación y la incidencia; por otra parte, tenemos la evasión, elusión y remoción como efectos de los impuestos que no se pagan, principalmente.

PERCUSIÓN

La percusión se presenta en el momento en que una persona paga el impuesto respectivo, que por ley se encuentra obligada a hacerlo porque llevó a cabo el hecho generador del crédito fiscal. En los términos de Sergio Francisco de la Garza, la percusión "*es aquél efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal*".¹³

A través de la percusión, el sujeto señalado por la ley como obligado directo, cubre el impuesto respectivo, con lo que se afecta la fuente de ingresos que se pretendió gravar; lográndose así la finalidad contenida en la legislación impositiva. No obstante, puede suceder que dicho sujeto tenga la posibilidad de trasladar el tributo a otra persona, produciendo así la repercusión del impuesto.

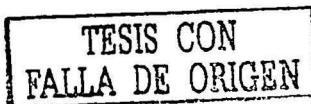
REPERCUSIÓN

La repercusión o incidencia con traslación, es el resultado que se produce cuando una persona obligada legalmente a enterar el impuesto, transfiere a un tercero la carga fiscal y éste a otro, así sucesivamente, hasta llegar al sujeto pagador del gravamen, quien ya no podrá trasladar la carga impositiva. El profesor Francisco Ponce Gómez, en su obra Derecho Fiscal define la repercusión como "*el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto; es decir, la persona a quien la ley señala como obligado al pago fiscal, traslada el gravamen a un tercero, quien, a su vez, puede transmitirlo a otro*".¹⁴

La repercusión implica una verdadera cadena, en virtud de que la tercera persona quien recibe el tributo del obligado directo, a su vez, tiene la alternativa de trasladarlo o repercutirlo en otra diferente y ésta de igual manera. La traslación puede ser hacia delante o protraslación, así como hacia atrás o retrotraslación.

¹³ GARZA DE LA, Sergio Fco. Op. cit. Pág. 396.

¹⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, México, 1994. Pág. 87.



PROTRASLACIÓN

Acorde a lo expuesto por Harold Sommers, la *protraslación* consiste en incrementar el precio de los bienes y servicios, conforme a la ley de la oferta y la demanda, toda vez que las condiciones del mercado inducen al comerciante e industrial a repercutir sus impuestos, ante las necesidades del público consumidor.

Esta forma de traslación prolifera en la vida cotidiana de la economía moderna, además de dar origen al impuesto de cascada, llamado así porque refleja una sucesión de repercusiones sobre diversas etapas de la producción, que opera de la siguiente manera: el fabricante traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a los comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste, finalmente en el consumidor, que resulta el verdadero destinatario del tributo. Su principal efecto es el encarecimiento de la vida en perjuicio de la clase consumidora

RETROTRASLACIÓN

Mediante la *retrotraslación* se paga menos por los bienes y servicios, siendo el fabricante el que absorbe los impuestos destinados a los trabajadores y consumidores, generalmente por exigencias del propio mercado o del Estado, impidiéndose así la elevación de salarios, precios y en consecuencia, el crecimiento de la inflación.

Este tipo de traslación resulta más benigna que la protraslación, porque afecta al sector industrial que cuenta con mayor capacidad contributiva que el sector laboral o consumidor; aunque se corre el riesgo de que los fabricantes al ver reducidos los precios de los artículos que producen y con ello, sus utilidades e ingresos, decidan elevar el costo de otros artículos o disminuyan sus volúmenes, dejando de tributar por determinados conceptos y causen el desempleo.

INCIDENCIA

Sergio Francisco de la Garza conceptúa la incidencia como *"el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo"*.¹⁵

La incidencia viene a ser la fase final de la repercusión, ya que el impacto del gravamen lo sufre una persona que está imposibilitada a trasladar a otra el monto de la obligación, por esa razón resulta afectada su economía y poder adquisitivo.

¹⁵ GARZA DE LA. Sergio Fco. Op. cit. Pág. 398.

Adquiere el carácter de incidido por vía indirecta, la persona que ha recibido la repercusión del impuesto y en vía directa, si siendo percutido no la ha trasladado, es decir, cuando la percusión y la incidencia coinciden. Empero, ha sido adoptada como una regla de Derecho Fiscal, la concerniente a que no existe ningún impuesto que no sea repercutible.

Por otro lado, la incidencia de los impuestos se manifiesta básicamente en el público consumidor, toda vez que dicha incidencia actúa con mayor frecuencia a través de la protraslación, sin embargo, es susceptible de presentarse en cualquiera de las fases aludidas.

De acuerdo con el maestro Francisco Ponce Gómez *"la percusión la sufre el sujeto del impuesto; la incidencia, el pagador (consumidor); y la traslación es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador"*.¹⁶

EVASIÓN

La evasión fiscal constituye el principal efecto negativo de los tributos, que se presenta por la falta de pago del impuesto a cargo del sujeto obligado, ya sea porque incurra en conductas ilícitas o prohibidas por la ley, o por omitir lo que ella ordena. El distinguido fiscalista Emilio Margáin Manautou considera la evasión como la *"sustracción ilegal al pago"*.¹⁷

Al ser una conducta u omisión que contraviene la norma impositiva y causa un perjuicio al Fisco, la evasión se configura como un ilícito tributario que se castiga con una sanción penal o pecuniaria. Para Ernesto Flores Zavala el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos son típicos ejemplos de evasión fiscal.

Se han señalado como causa de evasión las siguientes: deficiencias en cuanto al control directo de los contribuyentes, aumento en las tasas impositivas, deficiencia publicitaria y diversidad de las obligaciones, la inmoralidad administrativa de quienes recaudan los impuestos, por ignorancia o por imposibilidad material, etc.

En los términos del Código Fiscal de la Federación, existe el delito de defraudación fiscal cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución, por lo tanto, el fraude es distinto a la evasión, aunque en el fondo se parte de una misma premisa: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir.

¹⁶ PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. Derecho Fiscal. Págs. 88 y 89.

¹⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 104.

ELUSIÓN

La elusión fiscal consiste en realizar actos no sancionables por las disposiciones legales aplicables, es decir, cuando una persona evita simple y sencillamente realizar el hecho generador del crédito fiscal o cuando se beneficia al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, o se aprovecha de las lagunas, contradicciones e imperfecciones de la ley impositiva, buscando ante todo proteger sus intereses personales y patrimoniales.

También la elusión puede ser producida por el gobierno, al dictar altas cuotas o tarifas fiscales que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas actividades comerciales, industriales, prestación de servicios, sin otorgar estímulos o subsidios para impulsar las mismas y al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones fiscales.

La evasión y la elusión son palabras muy parecidas gramaticalmente, es común que se empleen como sinónimos, lo cual es incorrecto por diferir en sus conceptos.

REMOCIÓN

Se concibe tradicionalmente la remoción como una forma lícita de eludir el pago de los impuestos, en virtud de que el contribuyente no puede cubrir las cargas fiscales, por lo que deja de realizar las actividades gravadas por la ley.

Este efecto resulta nocivo para la economía de un país, ya que se exterioriza en el cierre de industrias y comercios, provocando con ello la pérdida de importantes fuentes de trabajo, así como la fuga de capitales a zonas con paraísos fiscales.

Principalmente, son tres causas las que propician la remoción como las altas tarifas impositivas, la mala política hacendaria y la insuficiencia de capitales de inversión, aunque cada legislación posee circunstancias específicas sobre las cuales puede operar la remoción, siendo ésta un índice de la separación entre el marco impositivo y la realidad social.

CAPITULO II PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

2.1 Potestad tributaria del Estado

Como es bien sabido, el hombre es un ser social por naturaleza, el cual desde sus orígenes ha tenido que agruparse con otros seres humanos para obtener la satisfacción de sus necesidades primordiales y así poder subsistir.

Tales comunidades con el transcurso del tiempo, fueron evolucionando hasta llegar a formar un Estado soberano. Siendo la soberanía un atributo esencial del Estado, se ha concebido como aquella facultad absoluta de autodeterminación, conferida por el pueblo a través de la Constitución.

Con base en la voluntad soberana de la sociedad organizada en Estado, se establece el orden jurídico nacional al que se someterán, teniendo como ley suprema a la Constitución, dentro de la cual se determinará su forma de gobierno, los órganos y autoridades que actuarán en su representación, las funciones que tendrán cada una de esas autoridades, así como los derechos públicos inherentes a los gobernados, entre otras cuestiones.

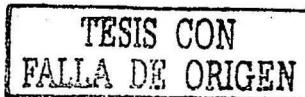
En el caso particular de México, la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo, del cual dimana el poder público que se instituye para beneficio del mismo. Este poder se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, en virtud de lo dispuesto por los artículos 39 y 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, para que el Estado pueda ejercer el poder público a través de sus autoridades, requiere de recursos que le permitan financiar sus actividades encomendadas; por lo que se le ha dotado de facultades de carácter impositivo, esto es, de potestad tributaria para crear contribuciones, entre ellas los impuestos a cargo de los particulares.

Uno de los más destacados especialistas en nuestra disciplina, Sergio Francisco de la Garza define al poder tributario como *"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"*.¹⁸

Dentro de esta tesitura, la potestad tributaria es inherente a la soberanía del Estado, desde el momento en que éste surge como una forma superior de organización social, para satisfacer las demandas de interés público.

¹⁸ GARZA DE LA, Sergio Fco. Op. cit. Pág. 207.



Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra la potestad tributaria en el artículo 73°, fracción VII, que a la letra dice:

"ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad:

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

En efecto, la Constitución en el precepto constitucional citado, confiere al Congreso de la Unión la atribución de establecer las contribuciones mediante el ejercicio de su facultad legislativa.

La razón de que sea el Congreso de la Unión el detentador del poder tributario, es porque los impuestos y en general todas las contribuciones sólo pueden crearse a través de leyes, en las que se determinarán los hechos o situaciones que al concretarse en la realidad, obligarán a los particulares a contribuir con los gastos públicos.

Como se recordará, dicho Congreso es el titular del Poder Legislativo Federal que está integrado por una Cámara de Diputados y otra de Senadores, cuya función en conjunto es elaborar las leyes del ámbito federal.

Empero, la facultad impositiva se manifiesta con mayor intensidad en la Cámara de Diputados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74° fracción IV, que establece lo siguiente:

"ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

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

El ejecutivo general hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario de Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de la Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario de Despacho, correspondiente a informar de las razones que lo motiven."

Dicha disposición le atribuye en forma exclusiva a la Cámara de Diputados la facultad de aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, en virtud del cual se especificarán los conceptos en los que se emplearán los ingresos obtenidos en un año fiscal.

Con relación a esta exclusividad, el artículo 72° constitucional en el inciso h, señala que la formación de leyes o decretos que versaren sobre contribuciones o impuestos deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados; para que una vez aprobada se someta para los mismos efectos a la Cámara de Senadores.

De lo anterior se infiere que la Cámara de Diputados deberá en primer lugar, aprobar la Ley de Ingresos de la Federación toda vez que en ella se fijarán todas las contribuciones y otros ingresos que el Estado pretende percibir durante un ejercicio fiscal, para luego aprobar el Presupuesto de Egresos respectivo; de lo que resulta que no puede haber gasto sin un ingreso previo.

Otra facultad muy importante de la Cámara de Diputados es la revisión de la Cuenta Pública, a través de la cual se realiza una inspección de carácter político respecto del manejo de los recursos por parte de la Administración Pública.

Como se observa, la Cámara de Diputados tiene atribuciones de gran relevancia dentro del sistema tributario mexicano, debido a que son los representantes directos del pueblo y cuya prioridad es velar por los intereses de sus representados.

Los artículos antes mencionados son la base constitucional de la potestad tributaria de la Federación, por lo que es preciso también observar el poder inherente a las Entidades Federativas.¹⁹

¹⁹ Es más adecuado utilizar el término de Entidad Federativa, porque hace referencia a todas las circunscripciones territoriales que son parte de la República Mexicana, dotados de un gobierno propio en lo tocante a su régimen interior, de ahí que también se encuentre incluido el Distrito Federal.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Ahora bien, partiendo de la autonomía con la que están dotadas constitucionalmente las Entidades Federativas en lo que se refiere a su gobierno interior, resulta natural que cuenten con potestad tributaria para allegarse de ingresos suficientes que les permitan realizar sus funciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que esta facultad impositiva de índole local encuentra su apoyo en el artículo 124° constitucional, el cual señala:

"Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."

Con base en este artículo, se concede potestad tributaria a las Entidades Federativas para crear las contribuciones necesarias a fin de cubrir los gastos públicos de esa esfera de gobierno, siempre y cuando no se invada las materias que son competencia de la Federación.

Lo anterior, implica que el poder legislativo local estará en plena libertad de establecer sus propios tributos, los cuales serán aprobados en su Ley de Ingresos y sus demás leyes tributarias, de igual manera propondrán las erogaciones que se harán con el rendimiento de dichos ingresos en su respectivo Presupuesto de Egresos; sin más restricción que la impuesta por la Ley Fundamental en lo que atañe a la competencia federal.

Además, se ha encomendado a los Congresos locales legislar sobre contribuciones a favor de los Municipios situados dentro de su jurisdicción.

Por lo que toca a la Hacienda Municipal, ésta tiene como base constitucional el artículo 115°, fracción IV de la Ley Suprema, el cual se expone a continuación:

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

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

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

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y*
- c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

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

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los Presupuestos de Egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles."

Como se puede observar la Constitución no concede potestad tributaria al municipio, por lo que éste no puede crear sus propios tributos, toda vez que tal poder radica en la legislatura estatal. En consecuencia, la Entidad Federativa decide por conducto de su Congreso que contribuciones se fijarán en beneficio de sus Municipios.

Es inevitable afirmar que los Municipios mantienen una relación de interdependencia frente a la Entidad Federativa a la que pertenecen, ya que no cuentan con más fuentes gravables que las estipuladas por el Poder Legislativo local. En estas condiciones, la entidad está en entera libertad de proveer a sus Municipios de los recursos suficientes para sufragar los gastos públicos, o bien, reducir al mínimo sus ingresos.

Por lo tanto, el Municipio sólo está facultado para administrar y recaudar las contribuciones que establece a su favor la legislatura estatal.

Sin embargo, la facultad impositiva con la que ha sido dotado el Estado a través de la Federación y las Entidades Federativas no puede ser ejercida de manera arbitraria, por tal motivo se han instituido ciertos principios en el artículo 31º, fracción IV de la Ley Suprema, los cuales operan como limitantes a la potestad tributaria.

2.2 Principios consagrados en el artículo 31, fracción IV constitucional

La Constitución Mexicana en el artículo 31°, fracción IV reconoce los principios de legalidad, generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad en materia tributaria, con el fin de evitar el ejercicio indebido del poder fiscal en perjuicio de los contribuyentes. Es por esas razones, que el contenido del artículo citado se transcribe a continuación:

"Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

2.2.1 Legalidad

El principio de legalidad en materia fiscal constituye la limitante más importante a la potestad tributaria del Estado, ya que representa la consagración legal de todas las situaciones sujetas a imposición.

Tal principio se encuentra reconocido en la parte final del artículo 31°, fracción IV de la Ley Fundamental que en su parte conducente señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, se infiere que el impuesto para resultar constitucionalmente válido debe establecerse en una ley formal, dentro de la cual se indique explícitamente los elementos esenciales del gravamen, para que el sujeto pasivo pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus deberes y derechos fiscales. Sobre esto, la Suprema Corte de Justicia ha emitido la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen: 91-96 Primera Parte

Página: 172

Genealogía:

Informe 1976, Primera Parte, Pleno, tesis 1, página 481.

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 50, página 95.

Apéndice 1917-1 988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, página 146.

Apéndice 1917-1995, Tomo 1, Primera Parte, tesis 162, página 165.

No. de Registro: 232,796

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5898/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS".

Así, la legalidad tributaria se convierte en el principio rector de todo Estado de Derecho dado que delimita la actuación de la autoridad fiscal a un marco legal, impidiendo que ésta pueda ir más allá de lo que la propia ley dispone y de este modo el contribuyente obtiene seguridad jurídica en sus relaciones con el fisco.

Sobre el particular, Adolfo Arrija asevera que *"la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal,*

*sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso de que se trate."*²⁰

En esta virtud, el principio de legalidad tributaria se enuncia mediante el aforismo latino "nullum tributum sine lege", el cual significa que no puede existir ningún tributo sin una ley que lo regule. En consecuencia, el impuesto sólo puede concebirse mediante normas jurídicas que señalen por un lado los derechos y deberes de los contribuyentes y por el otro, las facultades de las autoridades.

En apoyo a estas ideas, es pertinente citar la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época	No. de Registro: 232,797
Instancia: Pleno	Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación	Materia(s): Constitucional, Administrativa
Volumen: 91-96 Primera Parte	
Página: 173	
Genealogía:	Informe 1974, Primera Parte, Pleno, página 347.
	Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, página 105.
	Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, página 158.
	Apéndice 1917-1995, Tomo 1, Primera Parte, tesis 168, página 169.

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

²⁰ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit. Pág. 267

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.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 91-96, la referencia de la página 91 es incorrecta, por lo que se corrige, como se observa en este registro.

Por otra parte, el principio de legalidad tributaria tiene su respaldo en el segundo párrafo del artículo 14° constitucional, el cual establece que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones y derechos si no es conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Asimismo, el artículo 16° constitucional ratifica la esencia del principio comentado, al ordenar que cualquier acto de autoridad deberá estar fundado en una ley.

2.2.2 Generalidad

Siendo la generalidad uno de los atributos materiales de la ley, sus disposiciones deben aplicarse sin distinción de ninguna especie a la totalidad de los casos previstos en las mismas, prohibiendo así la existencia de leyes de carácter privativo o particular, las cuales se destinen a un determinado caso.

En el caso particular de los impuestos, el principio de generalidad es una consecuencia directa de la obligación tributaria por virtud de la cual todas las personas que realicen la hipótesis normativa, deberán contribuir a los gastos públicos tal como lo ordena la Constitución en su artículo 31, fracción IV.

Para Ernesto Flores Zavala el principio de generalidad "...no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones".²¹

De acuerdo con las ideas de este autor, dicha máxima debe enfocarse a la capacidad contributiva²² de los sujetos pasivos, es decir, aquellos que tengan tal capacidad estarán obligados al pago de impuestos, procurando que el sistema impositivo afecte a todos de tal manera, que nadie con posibilidades económicas deje de pagarlos.

Por tanto, la ley impositiva debe comprender únicamente a las personas cuya situación económica les permita contribuir a los gastos públicos y al mismo tiempo, conceder ciertas exenciones a favor de aquellas que carezcan de recursos económicos. Por ejemplo, si la ley tributaria por defecto de técnica legislativa, no grava en su totalidad a los sujetos que se dediquen a un determinado ramo industrial, vulnera por ese hecho el principio en cuestión.

Así, el principio de generalidad tributaria consiste en que los impuestos deberán aplicarse a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente en ella, por lo que las obligaciones tributarias se conferirán únicamente a las personas que realicen el hecho generador del crédito fiscal.

2.2.3 Obligatoriedad

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estatuye el principio de obligatoriedad en materia tributaria en su artículo 31º, fracción IV al establecer como un deber de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios en que residan.

El verbo contribuir, desde el punto de vista etimológico denota dar o pagar, por lo que esta máxima se traduce en el deber de dar o pagar una prestación pecuniaria fijada en la ley tributaria, esto es, la contribución entraña la obligación de aportar determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que éstas se destinen a sufragar los gastos públicos necesarios para el sostenimiento

²¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed., Editorial Porrúa, México, 1998. Pág. 215.

²² Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

económico de la Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios que son los sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Dicha obligación tributaria no sólo es a cargo de los mexicanos sino también se extiende a las personas físicas y morales extranjeras, aún cuando la propia Constitución no lo mencione expresamente, en virtud de que las leyes secundarias las consideran causantes de impuestos o de cualquier otra contribución por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, por tener un establecimiento permanente en el país, o bien si su domicilio se ubica dentro del territorio.

En esta virtud, el principio de obligatoriedad significa que cualquier persona nacional o extranjera que se coloque en alguna de las hipótesis normativas y realice el hecho generador de las contribuciones, adquiere automáticamente la obligación de cubrir el correspondiente gravamen en los términos y condiciones que la ley impositiva señale.

Cabe decir, que una vez transcurrido el plazo prescrito por la ley fiscal para el pago de una contribución, sin que el sujeto obligado por ley lo efectúe, en ese momento su monto se vuelve exigible.

Al ser exigible la obligación principal, o sea el pago, da pauta a que la autoridad fiscal inicie en contra del contribuyente remiso el procedimiento económico coactivo, en el cual se requiere al contribuyente para que pague el crédito fiscal adeudado, si no lo hace se procede al embargo o secuestro administrativo y posteriormente al remate de los bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más sus accesorios.

También están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado realizados por la autoridad administrativa, cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, con fundamento en el artículo 22° de la Ley Suprema.

La mayoría de los especialistas en esta disciplina, comparten la opinión de que el cobro de los impuestos y en general de todas las contribuciones es un auténtico acto de soberanía, que le permite al Estado ejercer su poder de imperio.

Por todo esto, el principio en cuestión constituye un imperativo constitucional que debe acatarse aún en contra de la voluntad de los sujetos obligados, toda vez que la conducta contraria a la prescrita es una condición para la aplicación de una sanción. Entonces, la única opción que tiene el sujeto pasivo es la de decidir si lleva a cabo o no la hipótesis de causación o hecho imponible señalado en la ley, que produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Consecuentemente, el principio de obligatoriedad reviste una obligación ciudadana de carácter público, pero al mismo tiempo faculta a la autoridad fiscal a

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

hacer efectiva su observancia, mediante instrumentos jurídicos que se encuentran subordinados a un conjunto de normas y principios constitucionales con el fin de evitar los excesos de las autoridades.

2.2.4 Vinculación con el Gasto Público

La multicitada fracción IV del artículo 31° constitucional, establece el principio de vinculación con el gasto público al asentar de forma categórica que toda contribución se destinará a sufragar los gastos públicos; asimismo faculta a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios para percibir las mencionadas contribuciones.

Para entender mejor el principio en estudio, es necesario referirse primero al concepto de gasto público manifiesto por la Suprema Corte de Justicia, conforme a la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente:
Volumen: Informe 1969
Página: 25

No. de Registro: 388,025
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

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 como 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, etcétera. 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 República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1°. 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.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. y. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

En esta jurisprudencia, la Corte precisa el concepto constitucional de gasto público, en el sentido de que el producto de la recaudación de los impuestos y demás contribuciones, se deben destinar a la realización de atribuciones propias del Estado o simplemente a la satisfacción de necesidades colectivas, sin que constituya una prohibición el que los tributos cubran una erogación especial, siempre que ésta sea en beneficio de la sociedad.

En refuerzo a lo anterior, el artículo 2° de la Ley del Presupuesto y Contabilidad y Gasto Público dispone lo siguiente:

"Artículo 2. El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,***
- II. El Poder Judicial,***
- III. La Presidencia de la República,***
- IV. Las Secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,***
- V. El Departamento del Distrito Federal,***
- VI. Los organismos descentralizados,***
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,***
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.***

Sólo para los efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como entidades, salvo mención expresa."

Del artículo citado se desprende que el gasto público tiene por objeto sustentar toda la estructura gubernamental, centralizada o descentralizada; además de utilizarse en la consecución de otros fines de carácter extrafiscal o en el pago de la deuda pública, por mencionar algunos. De ahí que las contribuciones se crean para sufragar los gastos inherentes a las funciones públicas del Estado y no sólo para satisfacer las necesidades de índole social.

Por otra parte, se debe tomar en cuenta el artículo 126° de la Ley Suprema, el cual expresa que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. En consecuencia el gasto público se formaliza en el Presupuesto de Egresos, en virtud del cual se especificarán cada una de las partidas en las que se emplearán los ingresos contemplados en la



respectiva Ley de Ingresos, en concordancia con el artículo 65°, fracción III del mismo ordenamiento.²³

Por lo tanto, sólo podrán tener el carácter de gastos públicos las erogaciones autorizadas en el Presupuesto de Egresos que se asigne a la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, puesto que en tales presupuestos se persiguen determinados fines, que podrán cumplirse a través de un plan que se desarrollará con los recursos aprobados en la Ley de Ingresos que emitan las legislaturas del orden federal y local. De lo anterior, se deduce que el Estado sólo podrá gastar hasta el monto previsto en el Presupuesto de Egresos federal o estatal, pues si se excede, las erogaciones dejarían de ser consideradas gastos públicos y por ende no existiría la obligación de contribuir.

De esta manera, el principio de vinculación al gasto público impone a los gobernantes, el deber de destinar las contribuciones recaudadas a la satisfacción de los gastos públicos, puesto que sólo se podrán establecer y obtener los ingresos indispensables para solventar las erogaciones estipuladas en el Presupuesto de Egresos.

Por su parte, el contribuyente podrá exigir que el importe de la recaudación sea empleado con transparencia y apegado al orden jurídico, de tal forma que las autoridades se vean imposibilitadas a desviar dichos recursos en actividades que no sean propias de los órganos del Estado.

Es innegable que esta máxima, es de gran trascendencia para el sano ejercicio de la potestad tributaria, ya que obliga a las autoridades competentes en esta materia, a sujetarse estrictamente a lo que el Presupuesto de Egresos autorice, sin poder aumentar o modificar las cantidades consignadas en cada partida.

Por todo ello, se puede concluir que el impuesto se legitima constitucionalmente si su rendimiento se destina a sufragar los gastos públicos que demanda el ejercicio de las atribuciones inherentes a la Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios, en que tengan su domicilio las personas obligadas a su pago.

2.2.5 Proporcionalidad

El multireferido artículo 31, fracción IV constitucional establece que los obligados a contribuir con los gastos públicos deben hacerlo de la manera proporcional que dispongan las leyes, erigiéndose así el Principio de Proporcionalidad.

²³ En el Presupuesto de Egresos se especifica toda erogación que el Presidente de la República tiene planeado realizar para satisfacer el gasto público y dentro de la Ley de Ingresos se analizan los recursos necesarios para cubrir dicho presupuesto.



En primer lugar, el término proporción "...es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí",²⁴ en tanto proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí.

La proporcionalidad como elemento esencial de este principio, radica principalmente en la cuantía impositiva que cada contribuyente debe pagar, conforme a su capacidad contributiva. Dicho en otras palabras, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, a fin de que cada uno de ellos tribute en razón de sus ingresos percibidos.

Desde la perspectiva del profesor Adolfo Arrijoa Vizcaino, el principio de proporcionalidad significa "...que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos".²⁵

En obediencia a esta máxima, los impuestos deberán cuantificarse a partir de tarifas progresivas, que graven en proporción a las posibilidades económicas de los contribuyentes, de tal manera que la tasa impositiva sea menor para contribuyentes de ingresos inferiores y mayor para contribuyentes con ingresos superiores; logrando así que el impacto fiscal sea igual para todos los que se hallen en una misma situación.

También este principio puede proyectarse al área de la economía nacional, para garantizar una adecuada distribución de las cargas tributarias entre las diversas fuentes de riqueza disponibles en un momento dado, con el objeto de que no sean gravadas una o dos solamente, sino se repartan los gravámenes en forma equilibrada.

Como corolario a lo anterior, resulta oportuno citar la siguiente jurisprudencia:

Novena Época
Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P. / J. 109199
Página: 22

No. de Registro: 192,849
Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Admva.

²⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, México, 1988. Pág. 61.

²⁵ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. cit. Pág. 257.

ESTIS CON
FALLA DE ORIGEN

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. Servilam 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 1. 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 1. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Polso.

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 1. 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 1. 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.

Es evidente que la máxima de proporcionalidad pretende alcanzar la tan anhelada justicia tributaria, mediante la implantación de tarifas progresivas fijadas en la ley, buscando con ello proteger a los contribuyentes contra los gravámenes

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

excesivos que se pudieran crear; motivo por el cual, algunos autores catalogan a dicho principio como una garantía constitucional, en favor de los gobernados ante el posible abuso de la autoridad.

Resumiendo las cuestiones aludidas, el Principio de Proporcionalidad pugna por los impuestos de carácter progresivo que graven a los contribuyentes de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva, afectando solo una parte justa de sus ingresos; así como la distribución de las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza existentes en la nación.

2.2.6 Equidad

Además de ser proporcional la contribución deberá ser equitativa, pues así lo ordena el artículo 31, fracción IV de la Constitución al señalar que se debe contribuir "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Puesto que la equidad constituye la parte medular del principio en estudio, resulta conveniente que primero se conozca su significado. Desde el punto de vista etimológico la equidad significa "igualdad", por lo que a su vez se vincula con la noción de justicia. En el pensamiento de Aristóteles la equidad se manifiesta en la aplicación de la justicia como valor supremo del derecho.

De acuerdo con su acepción jurídica, la equidad presupone el mismo trato para las personas que se ubiquen en idéntica situación y un trato desigual para los que no se encuentren en esa misma situación sino en otra. En estos términos, la ley impositiva es equitativa cuando grava sin distinción y en forma igual a todas las personas a las que se destina. Por el contrario, la inequidad de la norma se revela cuando sujeta a personas colocadas en la misma o idéntica situación a tratamientos distintos, generando con ello casos de desigualdad.

La máxima de equidad se traduce en la llamada "*justicia distributiva*" que exige tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, prohibiendo que deba darse el mismo tratamiento a quienes se localicen en circunstancias diferentes, ya que si esto se realiza se vulneraría esta máxima constitucional.

Por lo tanto, la equidad es una limitante más a la potestad tributaria del Estado, porque impone el deber de otorgar los mismos derechos y obligaciones a las personas cuya situación sea idéntica sin hacer ningún tipo de excepción, buscando con ello la igualdad de los contribuyentes frente a la ley fiscal.

Además, la aplicación de este principio se basa en elementos objetivos como son los ingresos gravables, las deducciones autorizadas, los plazos de pago, las sanciones, etc. y en general, respecto de todas las facetas de la regulación impositiva; que permitan apreciar si en realidad reciben un trato igual los contribuyentes afectos a un régimen específico.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De tales concepciones, se deduce que el principio de equidad tiene como esencia la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deberán recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a los elementos del tributo; con excepción de las tarifas, cuotas o tasas que se regirán bajo el principio de proporcionalidad.

El maestro Margáin Manautou²⁶ considera que un tributo es equitativo cuando su impacto sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

En el campo de la obligación tributaria, la equidad implica que se encuentren obligados a contribuir al gasto público aquellos que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se imponga ese mismo deber a los que están en situación jurídica diferente.

La Suprema Corte de Justicia hace una interpretación acertada de los Principios de Proporcionalidad y Equidad, en la jurisprudencia que a continuación se presenta:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen: 199-204 Primera Parte

Página: 144

Genealogía: Informe 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 5, página 371.

Apéndice 1917-1995, Tomo 1, Primera Parte, tesis 170, página 171.

No. de Registro: 232,197

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. 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

²⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. UASLP, 1967. Pág. 109.

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, etcétera, 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 Época, Primera Parte:

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Herminio Huerta Díaz.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Volúmenes 199-204, página 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretaria: Fátima Sámano Hernández.

Nota: En el Informe de 1985 y Apéndice 1917-1995, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD."

Nota: En el Semanario Judicial de la Federación, la referencia de la página 58 de los precedentes es incorrecta, la cual se corrige, como se observa en este registro.

Además, la Corte ha declarado que dichos principios tributarios constituyen una garantía individual a favor de los contribuyentes, aún cuando el artículo 31º constitucional se localiza fuera del capítulo respectivo. Cabe aclarar que la proporcionalidad y la equidad deben interpretarse en forma diferente tratándose de impuestos, derechos o de las demás contribuciones.

2.3 Elementos

2.3.1 Objeto

El objeto del tributo está representado por todos los elementos que integran el hecho imponible, siendo éste la descripción previa y genérica de una situación formulada a manera de hipótesis en la norma tributaria. Para Ernesto Flores Zavala el objeto del impuesto es *"la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"*.²⁷

La doctrina señala dos elementos del hecho imponible, el subjetivo y el objetivo. El elemento subjetivo consiste en la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado, quien al realizar este supuesto jurídico se verá obligado a pagar la respectiva contribución; o bien, a cumplir otro tipo de obligaciones de naturaleza formal. Esta titularidad del hecho imponible implica diversas formas de vinculación que pueden existir entre el aspecto material y el subjetivo.

Por su parte, el elemento objetivo del hecho imponible radica en los actos, operaciones, actividades, derechos sobre bienes, ingresos y todas aquellas situaciones que reflejan alguna capacidad económica. Este elemento objetivo puede ser contemplado desde varios aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

El aspecto material como su nombre lo indica, se encuentra constituido por el objeto sobre el cual recae el gravamen y en general, sobre toda aquella manifestación de riqueza sometida a imposición por la ley fiscal.

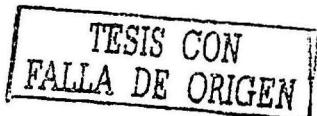
El aspecto espacial significa que todos los hechos imponibles tienen verificación dentro de una circunscripción territorial específica, en la cual producirá sus efectos y se sujetará a un ente público competente dentro de ese ámbito geográfico.

El aspecto temporal es la parte de la hipótesis normativa que delimita el tiempo en el que la misma se ha de realizar, a fin de establecer de manera precisa el momento de nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, así como la ley fiscal aplicable para su determinación.

El aspecto cuantitativo se refiere a la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables. En cambio los tributos fijos prescinden de este aspecto.

Es pertinente puntualizar que se denomina hecho generador a la realización del hecho imponible, no obstante de que varios autores los llaman en forma indistinta.

²⁷ FLORES ZAVALA Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 114.



2.3.2 Sujetos

En la relación jurídico tributaria siempre intervienen dos clases de sujetos: el activo y el pasivo.

a) Sujeto Activo

El sujeto activo es el acreedor de las contribuciones en la relación jurídico tributaria, en virtud de la potestad impositiva que le otorga la Constitución y las demás leyes secundarias. Como sujetos activos en el sistema tributario mexicano se tiene a la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios en atención a lo estipulado en los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII, 115, fracción IV y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dichas entidades públicas en su calidad de sujetos activos, tienen el derecho de exigir el pago de contribuciones a sus gobernados, conforme a la competencia tributaria asignada en la Constitución y en otras leyes ordinarias. Estos sujetos se encuentran representados por el Fisco que es la entidad estatal con facultades legales para determinar, recaudar y administrar las contribuciones.

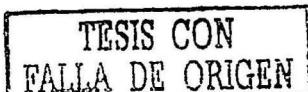
Además de estas autoridades, también pueden asumir el carácter de sujetos activos por disposición legal, los organismos fiscales autónomos que forman parte de la administración pública descentralizada, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), teniendo el primero facultades para determinar los créditos fiscales derivados de las aportaciones que le corresponden, así como dar las bases para su liquidación y cobro; en tanto el segundo únicamente podrá determinar diferencias, pero sin el derecho de recaudarlos directamente.

b) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es el deudor en la relación jurídico tributaria, dado que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto o cualquier otra especie de las contribuciones. Adquiere la calidad de sujeto pasivo cualquier persona que realice el hecho generador del tributo, o cuando sin realizarlo la ley lo considera sujeto pasivo por llevar a cabo determinados actos que son objeto de gravamen.

Bajo estas circunstancias, pueden ser sujetos pasivos las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana o extranjera; los establecimientos públicos y en general, los organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia; inclusive la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios cuando así lo disponga la ley respectiva.

Como se explicó en un principio, existen otras personas físicas o morales que sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria,



resultan comprometidos a cumplirla por imperativo de la ley fiscal, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho. Lo anterior, es consecuencia de los diversos fenómenos a que están sometidas las relaciones de carácter tributario; aunque la razón primordial es que el Fisco asegure al máximo la percepción efectiva del ingreso en cuestión. Por ello, la doctrina reconoce varias clases de sujetos pasivos, los que a continuación se presentan.

Así se tiene al contribuyente u obligado directo como el típico sujeto pasivo, sobre el cual recae el gravamen por colocarse y llevar a cabo la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal. Este sujeto pasivo se erige como el principal destinatario de las normas de carácter tributario, dado que es el causante directo de la obligación tributaria porque realiza el correspondiente hecho generador del impuesto.

El maestro Arrijoa Vizcaino²⁸ opina que el obligado directo es el único al que propiamente puede denominarse como "contribuyente", toda vez que es quien con cargo a su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

Otra clase de sujeto pasivo es el obligado solidario, a quien la ley fiscal le atribuye el deber de cubrir el tributo originalmente a cargo del contribuyente directo, porque sostiene una determinada relación con éste último. Por su responsabilidad solidaria, este tipo de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria en los mismos términos que el contribuyente.

De este modo, la solidaridad pasiva en materia fiscal permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el contribuyente, para llevar a cabo el cobro del tributo, según convenga a su mejor interés. Cuando el obligado directo cumple con el pago del adeudo fiscal, el sujeto solidario queda relevado de toda responsabilidad fiscal, puesto que la ley lo considera sólo como una instancia alternativa de cobro.

También se tiene al sujeto pasivo por sustitución, que es la persona, generalmente física, legalmente facultada para autorizar o dar fe respecto de un acto jurídico que genera el pago de contribuciones por cuenta de quienes lo celebren. La obligación por sustitución o subsidiaria se presenta bajo ciertas condiciones que la ley establece y que responsabiliza a su titular en los mismos términos que al contribuyente directo.

En lo tocante a este sujeto pasivo, Margáin Manoutou señala "el responsable por sustitución es aquél que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc".²⁹

²⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo Op cit. Pág. 192.

²⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 292.

Por último, se habla del sujeto pasivo obligado por garantía en virtud de que es propietario de un bien afecto a un gravamen o porque otorga una fianza de manera voluntaria, cuyo objeto es responder ante la autoridad hacendaría, a nombre y por cuenta del contribuyente directo, del debido entero de un tributo impugnado que ha quedado en suspenso. Esta figura aparece en el momento en que se hace exigible el gravamen y el propio obligado directo no lo cubre oportunamente.

Cabe recordar, que un contribuyente al inconformarse con el cobro de un tributo, puede interponer el medio de defensa legal que proceda y paralelamente debe garantizar el pago oportuno del tributo en controversia más sus accesorios; a fin de que en caso de resolverse a favor de la autoridad, ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva tal contribución.

2.3.3 Base

La base del impuesto se ha definido como el valor o magnitud del elemento objetivo de un hecho imponible. Dicha base representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley fiscal, que sirve para determinar el monto del impuesto a cargo del contribuyente y se obtiene como resultado de la aplicación de la tasa o cuota a los ingresos, rendimientos, valores, etc.

Sergio Francisco de la Garza considera a la base imponible y al parámetro como sinónimos, puesto que la primera *"...es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto"*.³⁰

En lo referente al parámetro, este autor explica que *"La función del parámetro es la de determinar junto con el tipo de gravamen la cuantía de la deuda tributaria, tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica, cual la superficie, el volumen, el peso, el número de folios de un documento"*.³¹

2.3.4 Cuota, tasa o tarifa

La cuota o tasa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.

³⁰ GARZA DE LA, Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 431.

³¹ Ibidem. Pág. 433.

En tanto la unidad fiscal se concibe como la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto.

En la doctrina del derecho fiscal se habla de cuotas de derrama, fijas, proporcionales, progresivas, degresivas y regresivas, que pueden adoptarse en la legislación pertinente, con arreglo a las prácticas económicas, sociales y políticas de un país o región y según el tipo de gravamen que se desea establecer.

La cuota de derrama o contingencia se fija con base en la determinación de la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto y después se distribuye la cuota entre los sujetos pasivos que la soportarán, teniendo en cuenta la base imponible y por último, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal. Esta cuota sólo es aplicable a los impuestos sobre planificación urbanística y a las contribuciones de mejoras de bienes inmuebles, además que es demasiado complicada en su utilización por lo que está en desuso.

La cuota fija, como su nombre lo indica, es aplicable cuando se señala en la ley una cantidad específica para todas las personas físicas y morales que deben soportarla por unidad tributaria, por el mismo acto contrato u operación gravable.

La cuota proporcional es el porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables y que puede ir aumentando de manera paulatina en la medida en que también se eleva la base imponible.

La cuota progresiva es aquella medida o unidad fiscal que aumenta a medida que se eleva la base gravable, esto es, se trata de un parámetro previsto en la norma tributaria, que establece un mínimo en cuanto al monto aplicable a los contribuyentes, y que tiene una variación superior en forma escalonada, como consecuencia de los cambios en la riqueza e ingresos de contribuyentes en mayor volumen, valor o porcentaje de la base gravable.

Existen dos clases de progresividad, la directa en la que la cuota aumenta un tanto por ciento al valor o volumen de la base y; la indirecta cuando la cuota es proporcional creciendo únicamente la porción gravable del objeto del impuesto. Esta cuota se hace visible en el impuesto sobre la renta, sobre tenencia de vehículos y el predial.

En la cuota degresiva se señala un determinado porcentaje para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; aplicando debajo de esa base cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base.

La cuota regresiva, llamada también progresiva inversa o al revés. En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento, y es una

modalidad recomendable en la política tributaria para estimular la producción de bienes y servicios.

Mientras que las tarifas son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados, siendo frecuente su uso en los impuestos y derechos que se cobran al comercio exterior.

2.3.5 Obligaciones

Al realizarse el hecho generador del impuesto, inmediatamente se producen ciertas consecuencias jurídicas, entre las cuales se encuentra el nacimiento de obligaciones de carácter tributario, a cargo de la persona que lleva a cabo el supuesto previsto en la ley.

El doctrinario Luis Delgadillo Gutiérrez expresa que la obligación tributaria *"...es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria"*.³²

De acuerdo con lo asentado en el párrafo de arriba, el contenido de las obligaciones tributarias consiste en un dar, un hacer, un no hacer y tolerar.

La obligación tributaria de dar se traduce en el pago del impuesto, en la forma y plazo señalados en la legislación fiscal aplicable y que debe efectuar el sujeto pasivo.

Por lo que toca a las obligaciones tributarias de hacer, éstas implican la realización de conductas de índole positiva, que representan el cumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente o del obligado directo, por ejemplo presentar la declaración correspondiente, proporcionar informes o avisos, llevar un determinado sistema de contabilidad, etc.

Respecto a las obligaciones tributarias de no hacer, consisten en la abstención de ciertas conductas que debe observar el sujeto obligado, por ejemplo no alterar documentos contables o de otro tipo, no realizar ciertas actividades sin el permiso legal, abstenerse de realizar hechos ilícitos, etc.

En lo concerniente a las obligaciones tributarias de tolerar, éstas se relacionan con las facultades de comprobación fiscal de parte del sujeto activo, que constituyen verdaderos actos de molestia para el contribuyente, quien deberá soportarlas, aún cuando este en desacuerdo; por ejemplo las visitas domiciliarias, revisión de gabinete, etc.

³² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ª ed., Editorial Limusa, México, 1995. Pág. 98.

La doctrina clasifica a las obligaciones tributarias en sustantivas y formales. Dentro de las primeras se ubican las obligaciones de dar y en las segundas las de hacer, no hacer y tolerar.

Cabe aclarar que la existencia de las obligaciones formales no está condicionada al nacimiento o extinción de las sustantivas, por lo que se denota entre ellas una plena independencia.

Las obligaciones que se han tratado con antelación atañen exclusivamente al sujeto pasivo; sin embargo el sujeto activo también tiene obligaciones en materia tributaria, siendo la más importante el cobro o la percepción del impuesto, aunque la misma representa además un derecho.

2.3.6 Sanciones

El investigador Narciso Sánchez Gómez define a las sanciones fiscales como el *"...castigo o escarmiento, por medio del cual una autoridad administrativa en ese rubro, restablece el incumplimiento de las normas fiscales que han sido quebrantadas por una persona física o moral que tiene el carácter de sujeto pasivo principal o responsable solidario, al no atender sus obligaciones de hacer, no hacer o de tolerar, y que causan por lo tanto un daño patrimonial al Estado"*.³³

Por consiguiente, la sanción fiscal es una consecuencia jurídica que se produce en contra de los sujetos pasivos, por infringir las normas de naturaleza fiscal y tiene como finalidad exigir que se cumplan con las obligaciones tributarias transgredidas; además de pretender disuadir de la comisión de futuras infracciones tanto al sancionado como al resto de los sujetos pasivos. Es importante explicar que la aplicación de las sanciones fiscales es independiente del pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios; así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en la comisión de algún delito.

El Código Fiscal de la Federación y los correlativos de las Entidades Federativas establecen dos clases de sanciones: pecuniarias, que son aplicadas por las autoridades fiscales competentes y las privativas de libertad a cargo de las autoridades judiciales.

Algunas de las sanciones fiscales que se presentan con mayor frecuencia son las siguientes:

1. La multa es la sanción consistente en una suma de dinero adicional a la suerte principal, de una contribución exigible al sujeto infractor que se

³³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Pág.470.

determina con base en esa contribución no pagada y con fundamento en la disposición legal exactamente aplicable al caso particular.

La cuantía de las multas tiene su origen en las facultades discrecionales y no discrecionales de la autoridad sancionadora. En ejercicio de las primeras las multas van de un mínimo a un máximo, por lo que la autoridad debe tomar en cuenta las causas que dieron origen a la infracción, el grado de preparación del infractor, su situación económica, si es reincidente, etc.; en el segundo caso, la autoridad impone multas fijas de acuerdo al tipo de infracción.

2. El decomiso de bienes consiste en la declaración de apropiación por parte del Fisco, de los bienes propiedad del infractor que sirvieron de conducto para cometer una irregularidad fiscal de carácter grave. Este tipo de sanción lo encontramos en la Ley Aduanera.
3. La clausura de negocios, empresas o establecimientos por determinación expresa de la autoridad fiscal, para impedir de forma temporal o definitiva, que una persona pueda realizar ciertas actividades relacionadas con la industria, el comercio o la prestación de servicios de diversa índole. Al hacer efectiva esta sanción la autoridad coloca sellos, marcas o señales que imposibilitan legalmente al infractor a desarrollar las actividades mencionadas.
4. La suspensión o revocación de patentes, autorizaciones o registros, esta sanción impide al contribuyente realizar determinadas actividades, porque cometen faltas o infracciones a las obligaciones que adquirieron como condición ineludible, para poder explotar a su favor las patentes, autorizaciones o registros.

CAPITULO III PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

3.1 Principios formulados por Adam Smith

Adam Smith de origen inglés, ha sido uno de los economistas más destacados del siglo XVIII y una de sus obras más conocidas inicialmente intitulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", conocida a través de los años como "La Riqueza de las Naciones", en la cual realizó un estudio sobre las cuestiones fundamentales de la economía política y su observancia obligatoria para diseñar toda política fiscal, en la que incluyó en el Libro V un análisis de los impuestos.

El mérito de este visionario de la Economía fue desarrollar en la citada obra, cuatro principios fundamentales que debe contener toda norma jurídico fiscal, para integrar un sistema impositivo justo que estimule la productividad y la imaginación creativa como una causa de la riqueza de la nación. Dichas máximas se han adoptado por las constituciones políticas vigentes en la mayoría de los países del mundo occidental, tal como el caso de México, que en el artículo 31°, fracción IV constitucional refleja la influencia del pensamiento de Adam Smith.

Por lo anterior, Adam Smith es considerado como el padre de las ideas más nobles consagradas dentro del Derecho Fiscal a nivel mundial, cuya aportación ha sido sentar las bases medulares para alcanzar la justicia tributaria, mediante la observancia de los principios de Proporcionalidad o Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía, los cuales se verán a continuación.

3.1.1 Justicia

El principio de justicia es expresado por Smith de la siguiente manera: *"Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutaban bajo la protección del estado. El gasto del gobierno en los individuos de una gran nación es como el gasto de la administración de una gran finca para los copropietarios, que están obligados a contribuir en proporción a sus intereses respectivos en dicha finca. La igualdad o desigualdad de la tributación consiste en la observación o incumplimiento de esta regla".⁴⁴*

A este respecto, Arrijoa Vizcaino indica lo siguiente: *"Adam Smith utiliza la palabra proporción, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con quienes más ganan contribuyan en forma*

⁴⁴ SMITH, Adam. La Riqueza de las Naciones. Traducción de Carlos Rodríguez Braun, Ed. Alianza, Madrid 1994. Pág. 746.

*cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa”.*³⁵

Algunos tratadistas han llamado a este principio de proporcionalidad, dado que se basa en las posibilidades económicas o ingresos que tiene cada ciudadano, para contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, puesto que debe tenerse en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al momento de establecer los impuestos.

Por lo tanto, un impuesto será proporcional cuando afecte los patrimonios de los contribuyentes de manera desigual, con base en sus respectivas capacidades económicas; dicho en otras palabras, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte tratándose de personas que perciban elevados ingresos y cualitativamente más leve en el caso de contribuyentes de menores recursos.

Apuntaba Smith que la observancia o inobservancia de esta máxima, depende la igualdad o desigualdad de la imposición, dando a entender que existe igualdad cuando el impuesto grava en proporción a la capacidad económica de cada contribuyente, mediante tarifas con porcentajes diferenciales. Al contrario de la desigualdad impositiva que se da, cuando a los causantes con distinta capacidad económica se les aplican tarifas basadas en cuotas o tasas fijas.

En lo particular, el principio de justicia se manifiesta en los impuestos que recaen sobre una porción moderada de los ingresos, utilidades o rendimientos de los sujetos obligados por ley, a contribuir al gasto público, en una proporción lo más cercana a su verdadero poder económico; porque de lo contrario, el Estado absorbería la totalidad o mayoría del patrimonio de sus gobernados, quienes se verían imposibilitados a participar en el sostenimiento estatal.

Más aún, esta máxima se manifiesta en el aspecto general, a partir de que los impuestos inciden en forma cualitativa y por igual, sobre todas las fuentes de riqueza que pudieren existir en un determinado país, llámese agricultura, comercio, ganadería, industria, prestación de servicios, etc.

Tomando las ideas de Adolfo Arrijoa Vizcaíno, el principio de justicia o proporcionalidad se puede enunciar a través de los siguientes postulados:

a) Los impuestos para que sean justos deben gravar cualitativamente, por medio de tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto fiscal que sufran sea más elevado que aquél soportado por los sujetos de mediana o menor capacidad contributiva.

b) Se deben establecer tarifas tributarias basadas en cuotas, tasas o porcentajes progresivos que graven una porción razonable del ingreso, utilidad o

³⁵ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op cit. Pág. 211.

rendimiento obtenidos por cada contribuyente, sin que tal circunstancia implique la confiscación de la totalidad o una parte importante de su patrimonio.

c) Para una correcta planeación del sistema tributario de una nación, el legislador en ejercicio de su facultad impositiva, debe distribuir por igual las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza disponibles en un momento dado, con el fin de evitar que el peso del gravamen recaiga exclusivamente sobre una o algunas de esas fuentes.

Si se incumple con cualquiera de estos tres postulados, se vulneraría el principio de justicia y se daría paso a un régimen fiscal injusto, desequitativo e intolerable para sus destinatarios.

3.1.2 Certidumbre

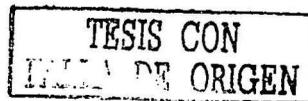
En virtud del principio de certidumbre, el impuesto debe ser cierto y determinado, significando con ello que las leyes fiscales deberán contemplar los elementos constitutivos de cada impuesto, cuyo propósito es que los contribuyentes conozcan con precisión sus deberes tributarios.

Acerca de este principio, Adam Smith señalaba *"El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma del mismo, la cantidad a pagar, todos deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no sucede así, cada persona sujeta al impuesto se halla en cierta medida en manos del recaudador, que puede aumentar el impuesto sobre algún contribuyente molesto o arrancarle, por su terror ante tal incremento, alguna propina o regalo. La incertidumbre en la tributación estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de personas naturalmente impopulares, incluso allí donde no son insolentes ni corruptas"*.³⁶

La mayoría de los especialistas en la materia, han interpretado dicho principio diciendo que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, para impedir que la autoridad fiscal cometa abusos en contra de los sujetos pasivos. En aquél entonces, Smith hablaba de la cantidad que debía pagarse, la forma y tiempo de pago como elementos del tributo, aunque en la actualidad se han desarrollado otros elementos, ya analizados dentro del capítulo segundo.

Cabe agregar, que Adam Smith propugnaba por la existencia de normas jurídicas, que regularan los tributos en forma clara, llana e inteligible, toda vez que sus destinatarios eran la mayoría de la población común. En consecuencia, las disposiciones fiscales deben ser redactadas de manera sencilla y comprensible

³⁶ SMITH, Adam. La Riqueza de las Naciones. Pág. 747.



para todo tipo de personas, mismas que sabrán con certeza sus obligaciones y derechos, cumplimentándolas o ejercitándolas en tiempo y forma respectivamente.

Entonces, el legislador como única autoridad investida con potestad tributaria para crear los impuestos, tendrá que señalar con suficiente claridad en las leyes tributarias cuál es el objeto de un determinado gravamen, los sujetos obligados a pagarlo, la base sobre la que se efectuará la determinación, las cuotas y tasas que integrarán la tarifa, así como el momento en que se causa, la fecha de pago, las sanciones aplicables y demás obligaciones a cumplir; evitando así que puedan alterarse dichos elementos en perjuicio del contribuyente, sea por el Ejecutivo a través de la expedición de reglamentos o circulares o por cualquier otra autoridad encargada de su recaudación.

Resulta válido inferir que la observancia de esta máxima, confiere una garantía eficaz, a favor de los sujetos obligados por ley a pagar impuestos, puesto que les permite conocer el alcance de sus obligaciones fiscales, pero a la vez, constituye un límite al ejercicio de la potestad tributaria de la autoridad hacendaria.

En tanto que su inobservancia propicia la corrupción y la arbitrariedad de los funcionarios hacendarios, ocasionando la inseguridad jurídica entre los sujetos pasivos, incertidumbre que puede llegar a ser de fatales consecuencias, tal como decía Smith *"La certidumbre sobre lo que cada individuo debe pagar es algo tan importante en la imposición que pienso que la experiencia de todas las naciones demuestra que un alto grado de desigualdad no es un mal tan considerable como un pequeño grado de incertidumbre"*.³⁷

Por su parte, Gastón Jeze citado por Flores Zavala³⁸, desarrolla el principio de certidumbre del siguiente modo:

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.
2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.
3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
4. Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
5. La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

³⁷ Idem.

³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. Págs. 146 y 147.

3.1.3 Comodidad

El principio de comodidad atiende principalmente a la época y forma más propicia en que han de pagarse los impuestos. En cuanto a la primera cuestión, las leyes fiscales deben establecer las fechas o períodos más convenientes para el entero del impuesto, en atención a la naturaleza del gravamen; de tal manera que los sujetos pasivos dispongan de los recursos necesarios para cumplir con su obligación de pago.

La aplicación de este principio respecto a la forma de pago de los impuestos, implica que las declaraciones o formularios, que por disposición legal los sujetos pasivos están obligados a presentar, deben ser redactados de la manera más clara, sencilla y comprensible, para que su elaboración no sea complicada; asimismo la autoridad recaudadora debe proporcionar asistencia al contribuyente, disminuyendo así, la probabilidad de incurrir en errores o confusiones.

En las palabras de Adam Smith *"Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y la forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas que se pague al mismo tiempo que habitualmente se pagan esas rentas es recaudado en el momento probablemente más conveniente para el contribuyente. Los impuestos sobre bienes de lujo son todos finalmente pagados por el consumidor, y generalmente en una forma que le resulta muy conveniente. Los paga de a poco, según compra esos bienes. Como tiene además la libertad de comprar o no comprar, si alguna vez sufre un perjuicio considerable debido a esos impuestos, será por su culpa."*³⁹, formulando así la máxima de comodidad.

Acorde a lo expuesto por Margain Manautou⁴⁰, el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, por lo que el legislador debe hacer cómodo su entero, obteniendo como resultado una mayor recaudación y por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Cabe decir, que la comodidad en el pago del impuesto también debe referirse a los lugares en donde ha de presentarse la declaración correspondiente y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo, pues ante todo para poder cumplir con dicha obligación debe evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo, etc.

Dentro de este contexto, es relevante citar la opinión de Francisco Ponce Gómez, quien dice *"...en México este principio se actualiza no nada más con el pago de los impuestos, sino con el cumplimiento de una serie de obligaciones fiscales, el cual se ha facilitado con la desconcentración de la Secretaría de*

³⁹ SMITH, Adam. Op. cit. Págs. 747y 748.

⁴⁰ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Pág. 25.

Hacienda y Crédito Público, en las diversas regiones que para efectos fiscales se divide la República y con la simplificación administrativa; por ejemplo, se acercan las autoridades fiscales a los causantes, para que éstos no tengan que desplazarse a grandes distancias; realizar gestiones relativas a sus obligaciones fiscales ante las propias autoridades, así como facilitar su cumplimiento al llenar formas impresas o suprimir gestiones innecesarias".⁴¹

Por lo tanto, la máxima de comodidad debe entenderse como una necesidad de facilitar el cumplimiento de todos los deberes tributarios a cargo del contribuyente y no sólo al pago de los impuestos a que se refería Adam Smith. Además, se deben aprovechar las innovaciones informáticas que se nos ofrecen hoy en día, tal como lo muestra el sistema electrónico implantado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en fechas recientes.

3.1.4 Economía

El principio de economía pugna por un menor costo en la recaudación fiscal, dado que la percepción de ingresos tributarios a favor del Estado, existe en función de los recursos que necesita para la realización de diversas actividades de interés general.

Bajo los términos de Adam Smith *"Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre en ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del estado."*⁴², configurando con ello el principio de economía.

Por su parte, Luigi Einaudi, interpretando dicho principio, asegura que *"todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro público"*.⁴³

Conforme a este principio, el Estado debe planificar un sistema impositivo reductible, cuya recaudación no sea onerosa, es decir, tiene que predominar la menor erogación inherente a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades ingresadas. Pero si el procedimiento recaudatorio excediera la percepción neta de la Hacienda Pública, obligaría al Estado a requerir mayores ingresos financieros, incrementado de esta forma el déficit presupuestario, además de generar la inconformidad entre los gobernados al dejar de recibir los servicios públicos necesarios para subsistir.

⁴¹ PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. Op. cit. Págs. 52 y 53.

⁴² SMITH, Adam. Op. cit. Pág. 748.

⁴³ GARZA DE L.A. Sergio Francisco. Op. cit. Pág. 406.

Sobre el particular, Luigi Enaudi sostiene que el costo de la recaudación no debe exceder del dos por ciento del rendimiento total de los impuestos, ya que de lo contrario sería incosteable.

Consecuentemente, la actividad financiera del Estado específicamente en su etapa recaudatoria debe operar al menor costo, mediante las ventajas que ofrece la tecnología, sin requerir grandes recursos humanos y materiales, para alcanzar una óptima y eficiente administración de los ingresos tributarios, en obediencia a la máxima invocada.

3.2 Principios expuestos por Adolfo Wagner

Adolfo Wagner fue otro destacado economista de origen alemán, especialista en temas financieros cuya obra se tituló "Traité de la Science des Finances", que contiene importantes cuestiones de Hacienda Pública. En ella aporta nueve máximas de la tributación, ordenadas en cuatro categorías esenciales que son conocidas como principios de Política Financiera, Economía Pública, Equidad, y Administración Fiscal, las cuales han tenido gran influencia en la ciencia de las finanzas.

En la introducción al estudio de estos principios, Wagner explica que la ciencia de las finanzas como hilo conductor para la organización de la imposición, debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los *desirata* prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debiendo deducir tales principios, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera y en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población.

Añade que dichos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar, ni concebirse en forma aislada, sino en su conjunto, de manera que es posible sacrificar en determinado momento alguno de ellos. Para ello debe examinarse cada impuesto y escoger de preferencia, los que presenten mayores posibilidades de ajustarse a esos principios, pero teniendo en cuenta que su realización integral sólo es posible en un sistema de impuestos y no en un impuesto único.

3.2.1 Política Financiera

El primer grupo formulado por Adolfo Wagner se denomina Política Financiera, ya que engloba el principio de la suficiencia y el de la elasticidad de la imposición, los cuales parten de la siguiente premisa: establecer los impuestos según la elevación de las necesidades y cubrir éstas, con el producto de los gravámenes.

La suficiencia de la imposición proclama que los impuestos han de ser bastantes, para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado

periodo, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

En cuanto a la elasticidad o la movilidad, Wagner sostiene que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades de orden colectivo, de manera que un sistema financiero se integre por diversos impuestos, cuyas tarifas sean susceptibles de modificarse en caso de crisis, con el objeto de que estos gravámenes produzcan los recursos indispensables y sin provocar grandes trastornos en el período de coyuntura.

Ernesto Flores Zavala,⁴⁴ dice que los impuestos que mejor responden al fin de la elasticidad, son algunos impuestos sobre los consumos de alcoholes, tabaco, gasolina, etc. y el impuesto sobre la renta, entre otros; aunque considera que los primeros no deben ser sometidos a una elevación excesiva de cuotas, porque el efecto podría ser una restricción en el consumo y por lo mismo una disminución en el rendimiento.

3.2.2 Economía Pública

Se llama Economía Pública al segundo grupo, que incluye los principios de elección de buenas fuentes y clases de impuestos.

Respecto a la elección de buenas fuentes de impuesto, Wagner señala que la renta, el capital y los medios de consumo son tres fuentes del impuesto que se deben elegir de manera prudente, tomando en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital, después las consideraciones puramente financieras y las de política social en materia tributaria y por último, el fin que se pretende con el empleo del producto del impuesto.

También, infiere que la fuente normal del impuesto es la renta nacional, entendida ésta como el monto de bienes o riquezas a disposición de un pueblo durante un período concreto, pudiendo ser enteramente consumido en dicho período, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. En cambio, el capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros, por lo que no debe ser gravado en forma permanente, sólo en ciertos casos excepcionales; ya que su disminución provocaría desastres económicos y la reducción de la población, por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de producción. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía privada es la renta individual.

⁴⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. Pág. 151.

Por lo que se refiere a la elección de las clases de impuestos, debe tenerse en cuenta los efectos de la imposición; puesto que un tributo puede recaer sobre una clase social específica, escapando del gravamen los individuos señalados en la hipótesis de causación, con motivo de la repercusión. Indica este especialista que el legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero no podrá fijar quien será el pagador del mismo; de ahí que la autoridad deberá hacer una designación de las clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan y los objetos, para obtener una realización más o menos verdadera de sus hipótesis.

3.2.3 Equidad

El tercer grupo llamado Equidad o de repartición equitativa de los impuestos, comprende las máximas de generalidad y uniformidad en materia tributaria.

En lo conducente a este tema, Wagner se declara partidario de los impuestos con fines exclusivamente fiscales y de su proporcionalidad, que graven a todos los individuos, sin mínimos de exención ni cuotas progresivas; afirmando que esto se logra a través de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; sin modificar la situación económica existente; por ejemplo, un impuesto de capitación, o bien, ciertos impuestos indirectos al consumo, particularmente en los artículos de primera necesidad o de preferencia un impuesto real y proporcional sobre la renta.

Este economista estima que el impuesto no sólo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas, en consecuencia, la generalidad de los tributos no es tomada al pie de la letra, en lo concerniente a los miembros del Estado, pudiendo establecer una exención de impuestos general, o de ciertos impuestos, en provecho de las personas pobres, fundamentalmente si su renta proviene del trabajo.

En este sentido, la uniformidad tributaria significa que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida a la renta. Por esta razón, puede admitirse el principio del impuesto progresivo, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, los impuestos suntuarios como complementarios, sobre todos los considerados como formas de superimposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, los impuestos reales sobre la fortuna o el capital, etc. Siendo la justificación de tales máximas, la economía nacional o social.

Es menester, resaltar que los postulados de equidad expresados por Wagner, han quedado superados por la doctrina fiscal.

3.2.4 Administración Fiscal

El cuarto grupo expuesto por Wagner es la Administración fiscal, que se conforma con los principios de fijeza, comodidad en la imposición y reducción de los costos.

De acuerdo con este especialista en finanzas, la fijeza de la imposición, debe seguir las siguientes reglas, a fin de que tenga una gran efectividad.

1° La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

2° La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3° Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4° Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5° El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

6° 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.

7° Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8° Debe usarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

Por otra parte la comodidad en la imposición, implica que el pago de un gravamen se haga en moneda de curso legal, su lugar de pago sea por regla general y en el domicilio del causante cuando se permita, la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos, asimismo los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posible. Esta comodidad, no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa sus ingresos.

Por último, Wagner exige que haya una tendencia a reducir los gastos en la recaudación de los impuestos, puesto que lo observa como un problema de técnica administrativa que depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.

La aplicación de los mencionados principios se encuentra subordinada a la estructura del régimen financiero y a la elección de las clases de impuesto.

CAPITULO IV EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

4.1 Sistema Cedular

En un principio, las leyes del impuesto sobre la renta mexicanas se basaron en un sistema cedular de origen francés, llamado también de productos o real. Este sistema se caracterizaba por gravar en forma separada, los diferentes ingresos obtenidos por las personas físicas y morales.

Bajo el sistema cedular, las leyes se estructuraron en cédulas o capítulos, en función a la fuente y clase del ingreso; de tal modo que no importaba el sujeto que obtenía dicho ingreso para fines del impuesto. Así, existía una cédula que gravaba los sueldos percibidos por una persona física; otra comprendía los honorarios provenientes del ejercicio de ciertas profesiones, por citar algunas

Al respecto, Arturo De la Cueva comenta *"En el impuesto cedular generalmente no se toma en cuenta el carácter personal del causante, sino que se atiende fundamentalmente a la fuente del ingreso, de ahí que, en algún caso, verbi gratia la propiedad de un bien inmueble, que es la fuente de ingreso, pasa de manos transmitiéndose el origen del rendimiento y el impuesto grava entonces al nuevo propietario de tal inmueble"*.⁴⁵

A continuación, se dará un esbozo de las legislaciones del impuesto sobre la renta, atendiendo a los elementos del mismo.

4.1.1 Ley del Centenario de 20 de julio de 1921

Se estableció por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1921. Fue un ordenamiento de carácter transitorio, puesto que solamente gravaba los ingresos obtenidos en el mes de agosto de 1921.

Con dicha ley inicia la etapa cedular del Impuesto Sobre la Renta en México, ya que por primera vez, se clasifican en cédulas las diversas actividades sobre las que recaía el gravamen.

La ley citada constaba de 27 artículos y un transitorio, divididos en: Título Primero que se refiere a las disposiciones generales; el Título Segundo comprende las disposiciones especiales a cada cédula; dividido en cuatro capítulos: el primero relativo al comercio e industria; el segundo a las profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; el tercero a trabajo a sueldo o salario y el cuarto establece las disposiciones relativas a colocaciones de dinero o valores a rédito, intereses, participación o dividendos; finalmente el Título Tercero

⁴⁵ CUEVA DE LA, Arturo Derecho Fiscaf. Pág. 158.

comprende dos capítulos: el primero habla del procedimiento de recaudación; y el segundo de las sanciones.

Este impuesto gravaba los ingresos o ganancias particulares que procedían del comercio, la industria, de sueldos y honorarios, de la colocación de dinero o valores a rédito, de participaciones o dividendos.

Los sujetos del impuesto eran todas las personas físicas y morales, de nacionalidad mexicana o extranjera, cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio mexicano.

La base del impuesto se componía de los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de ese año, sin derecho a deducción alguna.

Las tasas del impuesto variaban entre 1% y 4% para profesionistas, comerciantes e industriales, así como para el producto de dinero invertido y; de 1% a 3% para personas que percibían sueldos. Como ya se mencionó, las actividades se clasificaban en cédulas y cada una de éstas tenía su propia tarifa.

El impuesto tuvo un carácter extraordinario, puesto que se pagó una sola vez, en la primera quincena del mes de septiembre del mismo año.

Los causantes debían presentar sus declaraciones por triplicado, antes de la fecha de pago, enviándolas a la Oficina de Correos inmediata si residía en el país; o entregarla al Consulado cuando tuvieran su residencia en el extranjero.

El impuesto se cubriría bajo la forma de timbre, con estampillas talonarias que llevarían la leyenda distintiva de "centenario", adhiriendo las matrices en el original de la manifestación y los talones en el duplicado. En el triplicado, la Oficina Receptora debía certificar que en el original se encontraban las matrices de las estampillas.

Las personas que no presentaban sus declaraciones debidamente requisitadas o proporcionaban datos falsos, éstas últimas consideradas como contribuyentes morosos, se les sancionaba con multas que iban del quintuplo hasta el décuplo del impuesto omitido, además debían pagar recargos del 50% al 100%.

Cuando los contribuyentes no presentaban la manifestación de sus ingresos dentro del plazo legal, daba origen a que las autoridades hacendarias los calcularan con los datos que al efecto pudieran tener, a esto se le llamó "calificación estimativa". El causante tenía derecho a inconformarse con la estimación ante la Secretaría de Hacienda, si podía probar que aquélla excedía en más del doble a sus ingresos reales.

Es importante señalar, que el producto obtenido con motivo de la aplicación de este impuesto, sería destinado a la adquisición de barcos para la marina

mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de puertos, de ahí su carácter transitorio.

4.1.2 Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 21 de febrero de 1924

Fue promulgada el 21 de febrero de 1924 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 del mismo mes y año. Esta ley se integró de 41 artículos y un transitorio contenidos en cuatro capítulos que son: el Primero relativo al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos; el Segundo sobre las utilidades de las sociedades y empresas; el Tercero regulaba las manifestaciones, la recaudación y disposiciones diversas; el Cuarto se ocupaba de establecer y reglamentar las sanciones.

Tal impuesto obligaba a las personas físicas que obtuvieran ingresos con motivo de su trabajo, así como a las sociedades mercantiles o civiles, las asociaciones momentáneas o en participación, las agencias o sucursales de sociedades extranjeras, las empresas o particulares que ejercieran el comercio y en general; las personas que explotaran, aislada o colectivamente, algún negocio en el que se girara un capital.

Quedaban exentos del pago de este impuesto, los trabajadores dependientes y los profesionistas con determinadas percepciones, los sueldos del Presidente de la República, de los magistrados de la Suprema Corte de Justicia y de los diputados, senadores y funcionarios públicos federales de elección popular, únicamente durante su gestión, sin que la exención abarcara a quienes los sustituyeran ni a quienes resultaran reelectos.

Respecto a las personas físicas, el objeto del impuesto estuvo constituido con el importe de los sueldos y salarios pagados por el Gobierno Federal, por los Estados y Municipios, también con los ingresos percibidos por la prestación de servicios a cargo de los empleados, obreros o dependientes; asimismo con los honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas e inominadas.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas cuyas tasas fluctuaban del 1% al 2%, siendo éste último el límite máximo. La ley señalaba que los empleados que trabajaran para dos o más patrones, tenían la obligación de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos, a fin de aplicarles las tasas de carácter progresivo.

A los patrones se les obligaba a retener el impuesto de sus asalariados, pues de lo contrario ellos mismos tendrían que pagarlo, por lo que eran solidariamente responsables de su pago.

En lo tocante al impuesto sobre utilidades de sociedades y empresas, la ley no hacía distinción alguno del negocio a que se dedicaran. Su objeto se basaba en las ganancias generadas durante un año. Es de notar, que el impuesto se causaba en el momento en que se percibía efectivamente la ganancia; por esta razón no se gravaba a los créditos.

La base gravable del impuesto sobre utilidades, comprendía las ganancias líquidas, en dinero o en especie, que resultaban de la aplicación de las deducciones autorizadas.

Tales deducciones eran las siguientes: conceptos que no se consideraban ganancias gravables como las *loterías lícitas, apuestas, rifas permitidas por la ley*, entre otros; así como el costo de adquisición de materias primas, costo de transportes, arrendamiento de locales, sueldos y emolumentos, gastos propios del negocio, intereses y primas sobre seguros contra riesgos del negocio; todas ellas se encontraban consignadas en forma indebida en el Reglamento de la ley en estudio.

Las tarifas fueron de tipo progresivo para esta clase de impuesto, iban del 2% al 4% atendiendo a la utilidad obtenida.

Las sociedades y empresas debían presentar durante el mes de julio de cada año, una manifestación estimativa provisional de las utilidades producidas en el semestre anterior. Así, la manifestación definitiva se efectuaba en el mes de enero siguiente y el impuesto se liquidaba sobre la diferencia resultante del pago provisional.

Además la ley preveía que los empleados, públicos o privados con más de un empleo, debían pagar el impuesto sobre la suma de sus sueldos. Por el contrario, el impuesto sobre utilidades se causaba separadamente cuando una misma persona tuviera varias empresas perfectamente separadas.

La forma de pagar el impuesto era por medio de estampillas y se debía formular manifestaciones de ingresos, en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda, las cuales se entregaban en las Oficinas Receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras, integradas por representantes oficiales y de los contribuyentes.

En materia de sanciones, se establecían multas de \$10.00 a \$500.00 pesos, además se causaban recargos hasta del 200% del crédito fiscal; sancionando no sólo a los contribuyentes sino también a los jefes de Oficinas de Hacienda, Jueces, Notarios y en sí a todas las personas que tuvieran relación con los causantes.

4.1.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925

La ley en comento entró en vigor el 1° de abril de 1925 y abrogó la del 21 de febrero de 1924, así como su Reglamento y los decretos que la reformaron.

Contenía 57 artículos y 2 transitorios, los cuales se organizaban de la siguiente forma: Capítulo I, Disposiciones Generales; Capítulo II, Cédula Primera; Capítulo III, Cédula Segunda; Capítulo IV, Cédula Tercera; Capítulo V, Cédula Cuarta; Capítulo VI, Cédula Quinta; Capítulo VII, Cédula Sexta; Capítulo VIII, Cédula Séptima; Capítulo IX, Declaraciones, recaudaciones y disposiciones diversas; Capítulo X, Sanciones.

Señalaba como sujetos del impuesto a los mexicanos, cualquiera que fuere su domicilio; los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional; así como las sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, etc. colocadas en las situaciones ya descritas.

Las corporaciones de beneficencia; las asociaciones civiles con fines científicos, literarios o políticos; las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes a la Federación, de Estados y Municipios, destinadas a un servicio público, entre otras, se consideraban exentas del pago del impuesto.

Los contribuyentes quedaron clasificados en siete cédulas, las cuales atendían a la fuente del gravamen: comercio, industria, agricultura, imposición de capitales, explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, sueldos y honorarios. Por consiguiente, el objeto del impuesto eran las ganancias derivadas de tales fuentes.

Como su nombre lo indica este impuesto gravaba la renta, puesto que su base impositiva se componía con los ingresos en efectivo, valores o crédito, percibidos por el causante durante un año menos los gastos, deducciones y amortizaciones permitidas en su Reglamento.

Las tarifas eran progresivas y variaban según la cédula que se tratara. Así, los ingresos provenientes del comercio, industria y agricultura eran gravados con una tasa del 4%; mientras a las operaciones de capital se les aplicaba una tasa del 6% y para las concesiones la tasa fue del 10%.

En lo concerniente a los sueldos, salarios y emolumentos se establecían dos tarifas: una relativa a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país excepto para los causantes que residieran en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos de Norteamérica y otras en las que el costo de la vida era superior al que había en las demás regiones del país, cuyas tasas iban del 1% al 4%.

En tanto que para los contribuyentes dedicados a las profesiones, artes u oficios se establecían tres tipos de tarifas cuyas cuotas oscilaban entre el 1% hasta el 10%, según el lugar de residencia.

El pago del impuesto se realizaba mediante la presentación de manifestaciones, siendo objeto de revisión por parte de la Junta Calificadora, las comprendientes al comercio, industria y concesiones. Si se obtenían ingresos correspondidos en diversas cédulas, se presentarían las declaraciones por separado; en cambio, si percibían ganancias por varios negocios comprendidos en una cédula, debían declararlos en una sola.

La forma de pago se hizo más flexible, dado que el impuesto se podía cubrir en efectivo o en cualquiera otra forma que determinara el Reglamento, además de los timbres previstos en las otras leyes anteriores.

A los contribuyentes se les impuso la obligación de llevar libros de contabilidad, con excepción de aquellos que percibieran sueldos y salarios; de practicar un balance anual a los que se dedicaran al comercio e industria; de retención del impuesto de los trabajadores, estableciendo la responsabilidad solidaria entre los contribuyentes y los terceros relacionados con aquellos.

En el capítulo de sanciones se estableció los diversos casos en que se aplicarían multas y recargos, entre ellos, no presentar manifestaciones, declarar ingresos menores, no remitir documentos o informes, no llevar libros de contabilidad, dejar de practicar los balances, etc. Las multas iban del 10% al 100% del importe fiscal, mientras que los recargos no podían exceder de los causados en cinco años.

También se creó la posibilidad de consignar a los causantes ante el Ministerio Público cuando así procediera, independientemente de la aplicación de las sanciones fiscales. La reincidencia causaba por primera vez, un recargo del 25% del importe de cada infracción; la segunda se castigaba con el 50% y así aumentaba un 25% por cada vez.

Con respecto a esta ley, Enrique Domínguez y Calvo Nicolau han considerado que *"...el impuesto sobre la renta se había implantado en forma reglamentada y definitiva en México y las experiencias logradas durante el lapso de su vigencia sirvieron de base para la formulación de nuevas leyes que denotaron un avance"*.¹⁶

¹⁶ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. Estudio del Impuesto Sobre la Renta para 1978. Tomo I, Editorial Docal, México 1978. Pág. 12.

4.1.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941

Se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1941, surtiendo sus efectos a partir del 1° de enero de 1942. Con esta ley quedó abrogada la de 1925 y su Reglamento, además de: la Ley del Impuesto sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939, siendo ésta última complementaria de aquélla.

La legislación en estudio, se compuso de 46 artículos, mismos que se organizaron en siete capítulos: Capítulo I, Disposiciones Generales; Capítulo II, Cédula Primera; Capítulo III, Cédula Segunda; Capítulo IV, Cédula Tercera; Capítulo V, Cédula Cuarta; Capítulo VI, Cédula Quinta y Capítulo VII, Declaraciones, recaudaciones y disposiciones diversas.

El objeto del gravamen eran las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modificaban el patrimonio de los contribuyentes.

Las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que percibieran ingresos por los conceptos enunciados en la ley, se consideraban como sujetos del impuesto. Se dispusieron siete casos de exención en el pago del impuesto, iguales a los de la anterior ley, con la condición de que tales contribuyentes destinaran los ingresos al objeto por el cual se constituyeron y cumpliendo ciertos requisitos.

La base del impuesto se calculaba sobre la diferencia que resultara entre los ingresos percibidos por el contribuyente y las deducciones autorizadas en su caso, de conformidad con el Reglamento.

Las tarifas del impuesto fueron progresivas hasta el último ingreso gravable, para convertirse después en proporcionales. Enseguida, se indicarán las actividades que se agrupaban en cada cédula y las tarifas que las gravaban.

La Cédula Primera comprendía las ganancias obtenidas del comercio, industria y la agricultura; las cuales eran gravadas por cuotas que iban del 3.3 % hasta el 20%, a excepción de las primeras que se les asignó una tasa fija.

La Cédula Segunda se refería a los ingresos por intereses, *premios, regalías, explotación de juegos de azar*, imposición de capitales, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares. En su tarifa se establecían dos tipos de tasas: una proporcional de 6.2 % y otra progresiva de 3.6% a 20.3%.

La Cédula Tercera incluía las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, Estados y Municipios, asimismo las aportaciones o enajenaciones por las que se transmitía la propiedad o parte de una concesión. Su tarifa contenía las tasas más altas, pues una era de carácter proporcional y fluctuaba en 10.2%; además de otra de índole progresivo que iba del 6.1% hasta el 22.8%.

La Cédula Cuarta se componía con los sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias, cuyas cuotas eran del 1.3% al 7.6%.

La Cédula Quinta establecía las percepciones que resultaban del ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, de arte u oficio, etc. En esta cédula se introdujo el sistema de categorías y a cada una de ellas, correspondía una cuota fija.

Además de la responsabilidad solidaria imputada a terceras personas, se creó la responsabilidad objetiva para los que adquirieran negociaciones en las que sus dueños anteriores hubieran dejado de cubrir el impuesto.

Dicha legislación distinguía a los causantes en menores y mayores, en virtud de sus ingresos. Los causantes menores y los señalados en la Cédula Quinta, fueron clasificados por las Oficinas Federales de Hacienda y la Junta Calificadora del Distrito Federal, tomando en cuenta la contabilidad y documentación comprobatoria, así como los informes que les fueran proporcionados por los sujetos relacionados con los contribuyentes y demás datos que pudiera disponer la Secretaría de Hacienda. Las autoridades encargadas de calificar las declaraciones de los causantes mayores, eran el Departamento del Impuesto sobre la Renta y el Departamento Técnico Calificador.

La calificación procedía, entre otras causas, cuando los causantes eran requeridos para aclarar sus declaraciones y comprobar con sus documentos la contabilidad y datos discutibles que las mismas contuvieran, o bien porque el contribuyente no proporcionara tales elementos a las autoridades, asimismo porque el contribuyente no presentara las declaraciones dentro de los términos que para tal efecto señalaron las disposiciones legales y cuando la contabilidad del negocio adolecía de ciertos vicios.

Se debe aclarar que las disposiciones relativas a la base gravable, la época y forma de pago, deducciones, entre otras cuestiones, se encontraban reguladas por el Reglamento de la ley.

Sobre el particular, Juan Escorza Ledesma⁴⁷ en su libro titulado "Tratado Práctico del Impuesto Sobre la Renta" indica que a pesar de ser más técnica la

⁴⁷ ESCORZA LEDESMA, Juan. Tratado Práctico del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Cárdenas, México 1971. Pág. 35.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941 con relación a la anterior, adoleció de varios defectos por ejemplo, no señaló con precisión los elementos del impuesto, pues sólo se limitó a consignar generalidades de dichos elementos, lo que significó inseguridad para el causante.

4.1.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1953, entrando en vigor el 1° de enero de 1954. Por tanto, abrogó la Ley de 1941 junto con su Reglamento y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948.

El autor José Luis Loyo Ahuja considera que *"En esta nueva legislación se incluyó un ensayo para pasar del sistema cedular al impuesto global personal, que es considerado de mayor justicia dentro de los impuestos directos"*.⁴⁶

Esta ley constó de 220 artículos y 6 transitorios, agrupados en: Título I. Disposiciones Preliminares; Título II. Cédula Primera: Comercio; Título III. Cédula Segunda: Industria; Título IV. Cédula Tercera: Agricultura, ganadería y pesca; Título V. Cédula Cuarta: Remuneración del trabajo personal; Título VI. Cédula Quinta: Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; Título VII. Cédula Sexta. Imposición de capitales; Título VIII. Cédula Séptima: Regalías y enajenación de concesiones; Título IX. Tasa sobre utilidades excedentes; Título X. De la calificación, de la clasificación y de la estimativa; Título XI. De la reconsideración administrativa; Título XII. De las obligaciones de terceros; y Título XIII. Disposiciones diversas.

El objeto del impuesto consistió en gravar los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Por lo que consideró que los ingresos eran toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general, cualquier percepción, en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente.

Como sujetos del impuesto se señalaron a los mexicanos en donde quiera que se encontraran, pero si la fuente del ingreso se hallaba ubicada en el extranjero, deducirían del impuesto sobre la renta que les correspondiera pagar, el que hubiesen cubierto a la nación extranjera; a los residentes en el extranjero cuando su ingreso procediera de fuentes de riqueza o de negocios realizados en el país y a las unidades económicas, aunque carecieran de personalidad jurídica propia.

⁴⁶ LOYO AHUJA, José Luis. Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México. Editorial Oasis, México 1971. Pág. 39.

A estos causantes se les dividió en dos grandes grupos: el primero para personas físicas y el segundo para sociedades. En cuanto a las exenciones, éstas fueron las mismas a las de la legislación precedente.

Dispuso que la base del impuesto fuera la utilidad gravable, toda vez que es la diferencia resultante entre el ingreso percibido por el contribuyente en un ejercicio y las deducciones permitidas.

Se implantaron las amortizaciones, depreciaciones, comisiones eventuales, gastos de previsión social, donativos, el costo de las mercancías vendidas, etc.; como conceptos deducibles, anteriormente consignados por el reglamento, a favor de los contribuyentes contemplados en las tres primeras cédulas.

A los contribuyentes de la Cédula Primera se les gravaba con tasas progresivas, cuyo porcentaje comenzaba con 3.80% y llegaba hasta un 33%; además de cuotas fijas escalonadas, que iban desde \$15.20 a \$260 058 sobre los ingresos obtenidos; concediendo un mínimo de exención. Esta tarifa era la misma para los causantes de la Cédula Segunda.

Había una tarifa especial que llegaba a un máximo de \$130 029 fijos más el 16.50% para contribuyentes con un determinado ingreso, que tributaban conforme a la Cédula Tercera.

Para los de Cédula Cuarta, también se consideraba una cierta cantidad exenta y de ahí en adelante, se aplicaba una cuota que iba desde \$1.40 más el 1.5% hasta \$13 577 más el 46% sobre las percepciones.

Dentro de la Cédula Quinta se establecieron cuatro tarifas: la primera aplicable a los ingresos brutos anuales de artistas cinematográficos, teatrales y de variedades.

La segunda para profesionistas, técnicos, artesanos, etc., que se acogieran al sistema de calificación, con tasa máxima que gravaba los ingresos superiores a \$ 1000 000 con una cuota fija de \$260 850 más el 33% de la cantidad que excediera de esa base.

La tercera, para los que obtuvieran ingresos anuales de \$ 500 000 como máximo y optaran por el sistema de clasificación, o sea en el que no tuvieran obligación de comprobar sus deducciones.

La última dirigida a causantes eventuales, a los cuales gravaba con una tasa del 8% al 30% según sus percepciones.

Respecto de estos contribuyentes, cualquiera que fuera el sistema que escogieran para hacer su pago definitivo, al percibir cada ingreso debían cubrir el 2% en timbres con el resello especial de "Cédula Quinta".

En lo relativo a los causantes de la Cédula Sexta, se debe mencionar que en un principio se les aplicaba una tasa del 10%, la cual por reformas hechas al impuesto sobre ganancias distribuibles, se elevó al 15%.

Por otra parte, el pago del impuesto se efectuaba mediante la presentación de declaraciones o manifestaciones, conforme a tarifas progresivas hasta su último renglón para erigirse en proporcionales.

También se indicaron las distintas responsabilidades en que incurrían los terceros que tenían relaciones de negocios, de trabajo, etc., con los contribuyentes, por ejemplo, las de retención y entero del impuesto para los representantes de los consejos de administración de las sociedades; el de proporcionar datos e informes que fueran solicitados por las autoridades a los notarios y corredores públicos, entre otros no menos importantes.

Por reformas a la ley, se aumentaron el número de cédulas a nueve, quedando reguladas las ganancias distribuibles dentro de la Cédula Séptima; los arrendamientos, subarrendamientos y regalías entre particulares en la Cédula Octava y; por lo que hace a la enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas, dentro de la Cédula Novena.

Además se eliminó el sistema de calificación de las declaraciones y el recurso de reconsideración, se elevaron las tasas impositivas y se crearon nuevos gravámenes como el impuesto del 1% sobre la educación media, superior, técnica y universitaria a que estarían obligados los trabajadores, profesionistas y personas incluidas en la ley.

Finalmente, se establecieron dos Tasas Complementarias: la de utilidades excedentes que gravaría a las personas morales, que con anterioridad ya se había incorporado a la ley, y la de ingresos acumulados que afectaría a las personas físicas; con lo que se combinaban los dos sistemas de impuesto: cédular y global, constituyendo una innovación para aquella época.

4.2 Sistema Global

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964 introduce el sistema global personal, mediante el cual se gravan por una parte, los ingresos de las personas físicas y por la otra, los concernientes a las personas morales; es decir, atendiendo fundamentalmente al sujeto del impuesto, independientemente de la fuente generadora de dichos ingresos.

Con la adopción del sistema global, se establece un solo gravamen sobre la renta total obtenida por el contribuyente, basado en el principio de acumulación personal. En consecuencia, el impuesto recae sobre la totalidad de los ingresos

percibidos por una determinada persona, que modificaban de alguna forma, su patrimonio.

El sistema global sustituyó al cédular implantado en las legislaciones anteriores, con el fin de corregir las deficiencias producidas en la aplicación de éste último, que resultaba más complejo. En cambio, el sistema global tenía una mecánica más sencilla tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, porque únicamente se requería acumular todos los ingresos para calcular el impuesto en cuestión.

Sin embargo, es importante destacar que las estructuras del sistema cédular y del global coinciden en algunos aspectos, principalmente en lo que se refiere al objeto del impuesto, puesto que ambos gravan los ingresos procedentes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos.

4.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964

Fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1964 y su vigencia inició a partir del 1° de enero de 1965. Abrogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953 y el Reglamento relativo a la Tasa sobre Ingresos Acumulados de 30 de diciembre de 1961.

La ley que ahora nos ocupa, contenía 89 artículos organizados en: Título Primero inherente a las disposiciones preliminares, el Segundo referente al ingreso global de las empresas, el Tercero sobre el ingreso de las personas físicas, dividido en tres capítulos: el impuesto al producto del trabajo, sobre productos o rendimientos del capital y al ingreso global de las personas físicas; y el Cuarto concerniente al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

El impuesto gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificaban el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Señalaba como sujetos del impuesto a las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana y extranjera, con residencia en México; las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República; los extranjeros residentes en el extranjero y las unidades económicas, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional

Sobre el impuesto al ingreso global de las empresas, Alfonso Cortina señala *"La tributación sobre empresas es en rigor una reminiscencia del antiguo esquema cédular que, en la última etapa, preveía la creación de un impuesto que incluía en*

sus cédulas primera, segunda y tercera, a las diversas actividades industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca...".⁴⁹

El objeto del impuesto a las empresas, eran los ingresos procedentes de las actividades citadas con antelación.

Dentro de este régimen, se clasificaba a los causantes en mayores y menores, en razón de sus ingresos. Eran contribuyentes mayores, aquellos cuyos ingresos brutos excedían de un millón quinientos mil pesos. Su base impositiva se constituía con la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.

Las devoluciones, descuentos, costo de las mercancías, depreciación de activos fijos, la amortización de pérdidas de operación en los cinco años posteriores, los gastos, las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor, etc., eran contemplados como conceptos deducibles. Se requería que las deducciones fueran ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, además de estar debidamente contabilizadas, cumpliendo con las demás disposiciones fiscales.

Se aplicó una tarifa para todos los causantes mayores, la cual iniciaba con una tasa del 5% sobre ingresos de dos mil y tres mil quinientos pesos anuales y una cuota fija de \$75 para ingresos de tres mil quinientos a cinco mil pesos anuales, hasta llegar al 42% más la cuota de \$325,325.00 sobre ingresos de un millón de pesos en adelante.

No obstante los agricultores, ganaderos y pescadores gozaban de una reducción del 40% cuando sus productos no fueran industrializados y del 25% si los industrializaban o realizaban actividades comerciales o industriales, en las que obtuvieran como máximo el cincuenta por ciento de sus ingresos. Las instituciones de crédito, de seguros y fianzas podían reducir el 10% del producto de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

El impuesto debía pagarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio y efectuarse tres pagos provisionales durante los quince primeros días del quinto, noveno y doceavo mes del ejercicio.

Por otra parte, los causantes menores eran aquellos cuyos ingresos no excedieran de un millón quinientos mil pesos. La base del impuesto era la que resultaba de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año calendario, por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que les correspondía.

⁴⁹ CORTINA, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Editorial Porrúa, México, 1977. Pág. 117.

Este tipo de causantes, debían pagar el impuesto a más tardar en el mes de febrero del siguiente año de que se tratara, haciendo un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo.

Por lo que toca a los ingresos de las personas físicas sobre productos del trabajo, el objeto del impuesto fueron los ingresos percibidos como remuneración al trabajo personal, en virtud de un contrato de trabajo o de nombramiento, los derivados del ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva, cultural, así como por la explotación de una patente aduanal.

Se consideraba como base del impuesto al producto del trabajo, el 80% de la suma de los ingresos percibidos en un año calendario menos las deducciones autorizadas, siempre que dichos ingresos no llegaran a ciento cincuenta mil pesos anuales. Si excedían de esa cantidad, se constituía su base con el 80% de los primeros ciento cincuenta mil pesos y el total de lo excedente.

La tarifa aplicable a tal base impositiva fluctuaba entre 3.88% para ingresos de cuatro mil ochocientos pesos a cinco mil setecientos sesenta más una cuota fija de \$ 114.00 pesos; hasta llegar al 35% para ingresos de trescientos mil en adelante con una cuota fija de \$ 67,931.40.

Los causantes que percibían sueldos no tenían derecho a las deducciones. Si prestaban sus servicios a una sola persona, debían hacer el pago del impuesto mediante enteros mensuales, con carácter de provisionales. En cambio, si prestaban sus servicios a dos o más personas, debían presentar su declaración anual por sí mismos o hacer del conocimiento del último patrón para los efectos que a continuación se exponen.

Las empresas que tenían bajo su servicio a trabajadores dependientes, tenían la obligación de retenerles mensualmente el impuesto y enterarlo en calidad de anticipo. Anualmente el patrón debía presentar una declaración de los sueldos, salarios y demás percepciones del trabajador y enterar en su caso el impuesto, previa deducción de los pagos mensuales.

Los causantes que percibían honorarios sí podían deducir varios conceptos, entre ellos, los gastos normales y propios del ejercicio de la profesión, amortizaciones, activos y otros señalados en la ley. Estos contribuyentes debían realizar pagos provisionales, aplicando al 80% de cada percepción una tasa adicional del 5%.

El pago definitivo del impuesto se haría en el mes de abril siguiente al año de calendario de que se tratara, previa deducción de los pagos provisionales que se hubieren efectuado.

Con respecto a los ingresos de las personas físicas sobre productos o rendimientos del capital, el objeto del impuesto eran los ingresos obtenidos de intereses, actos o contratos, primas por otorgamiento de fianzas, inversiones en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

compañías extranjeras, explotación de derechos de autor, arrendamiento y subarrendamiento de bienes urbanos, enajenación de inmuebles y valores mobiliarios, ganancias distribuidas en toda clase de sociedades establecidas en el país, sucursales o agencias, en general.

Cada una de las fuentes de ingresos gravadas por el impuesto al capital, tenían tratamientos distintos y cuotas especiales. Cabe aclarar, que en algunos casos se aplicaba la tarifa establecida para los ingresos sobre productos del trabajo.

En lo tocante al ingreso global de las personas físicas, el objeto del impuesto fueron los ingresos provenientes de productos o rendimientos del trabajo y del capital. Para los efectos del impuesto, debían acumularse los dos tipos de ingresos.

Se concibieron como causantes de este impuesto, aquellos que obtenían arriba de cincuenta mil pesos del importe acumulado de los ingresos en referencia, en un año de calendario; en tanto las personas con ingresos menores de ciento cincuenta mil pesos, pero no inferiores a setenta y cinco mil pesos, podían optar porque se les considerara sujetos al impuesto global o pagar separadamente el impuesto correspondiente a cada clase de ingreso.

La base del impuesto se componía del ingreso global de las personas físicas como resultado de la diferencia entre los ingresos acumulados efectivamente percibidos durante un año y las deducciones autorizadas. Se podían deducir los gastos médicos, dentales, de medicina y funerales, las cuotas del seguro social, etc.

A la base se le aplicaba una tarifa que iba del 13% sobre ingresos hasta de mil doscientos pesos, al 35% para ingresos de trescientos mil pesos en adelante.

A cuenta del impuesto global de las personas físicas, se haría un pago provisional en el mes de agosto sobre los ingresos percibidos de enero a junio, siempre y cuando excedieran de setenta y cinco mil pesos.

Los causantes tenían la obligación de presentar una declaración anual de ingresos de productos o rendimientos del trabajo y del capital, en el mes de abril de cada año.

En lo concerniente a las asociaciones y sociedades de naturaleza civil, que recibían productos o rendimientos de capital, causaban el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas señaladas para esta clase de ingresos dentro del régimen de las personas físicas. Causaban el impuesto sobre el ingreso global de las empresas, si realizaban actos accidentales de comercio o llevaban a cabo actividades mercantiles de manera habitual.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 28 de diciembre de 1980

El 30 de diciembre de 1980 se publicó una nueva Ley del impuesto Sobre la Renta, entrando en vigor el 1° de enero de 1981 y abrogando la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, así como la Ley Federal del Impuesto sobre Lotería, Rifas, Sorteos y Juegos permitidos de 30 de diciembre de 1947.

A un inicio, la ley en estudio, contenía los siguientes cinco títulos: el Título I. Disposiciones generales; el Título II. De las sociedades mercantiles, dividido en cinco capítulos; el Título III. De las personas morales con fines no lucrativos; el Título IV. De las personas físicas. Disposiciones generales, dividido en doce capítulos; el Título V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Establecía como causantes del impuesto a las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que fuere la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedían; a los residentes en el extranjero que tuvieran un establecimiento permanente o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en Territorio Nacional, cuando no tuvieran un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo éstos ingresos no fueran atribuibles a dicho establecimiento

Se comprendía dentro del Título II, el régimen al que estaban sometidas las sociedades y los organismos descentralizados que realizaban actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca.

El impuesto recaía sobre la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito obtenidos en el ejercicio por estos sujetos y los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

La determinación del impuesto se hacía conforme a un "resultado fiscal", el cual se calculaba de la siguiente manera: primero a los ingresos acumulados en el ejercicio se les disminuía las deducciones autorizadas, obteniendo así la utilidad fiscal; segundo a dicha utilidad se le sustraía, en su caso las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

Al resultado fiscal obtenido en el ejercicio se le aplicaba una tarifa que iba del 5% para ingresos de dos mil a tres mil quinientos pesos, hasta del 42% con una cuota fija de 210 000.00 pesos para ingresos de quinientos mil pesos en adelante.

En cuanto a las deducciones, éstas eran casi las mismas en relación con la ley anterior, tal como las devoluciones, descuentos, gastos, pérdidas fortuitas, etc. Las deducciones debían reunir los siguientes requisitos: ser estrictamente

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

indispensables para los fines de la actividad, comprobarse con documentación, estar registrada en la contabilidad y cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero a cargo de terceros, entre otras disposiciones especiales.

También se volvían a otorgar reducciones en la determinación del impuesto, las cuales consistían en: 40% si los contribuyentes estaban dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería y pesca; 25% si estos contribuyentes industrializaban sus productos o cuando realizaban actividades comerciales o industriales, en las que obtuvieran como máximo el cincuenta por ciento de sus ingresos brutos; y 50% si los contribuyentes se dedicaban exclusivamente a la edición de libros.

Los contribuyentes debían efectuar tres pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil del quinto, noveno y doceavo mes del ejercicio, conforme a las bases señaladas en la ley. No se llevarían a cabo dichos pagos en los casos de iniciación de operaciones o de pérdidas en el ejercicio inmediato anterior.

El impuesto correspondiente al ejercicio, se pagaba mediante declaración, que debía presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal.

Los sindicatos de obreros; las asociaciones patronales; las cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería y pesca; los colegios de profesionales; asociaciones, cooperativas, uniones; instituciones de beneficencia; sociedades cooperativas de consumo; sociedades mutualistas; sociedades o asociaciones con fines de enseñanza, científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos serían personas morales no contribuyentes, a los cuales la ley les dedicaba un trato especial dentro del Título III.

Por lo que toca al régimen de las personas físicas, su regulación se encontraba dentro del Título IV, que a su vez estaba subdividido en los capítulos que a continuación se enuncian.

El capítulo primero contemplaba los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado. El objeto del impuesto eran los ingresos que derivaran de una relación laboral, como los salarios, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral; y otros que la ley asimilaba a estos ingresos.

En este apartado se imponía la obligación de retener el impuesto a quienes hicieran los pagos por concepto de estos ingresos, por lo que debían efectuar pagos provisionales durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año si se trataba de personas morales, si eran personas físicas, estas debían enterar en marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año.

La retención debía calcularse deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en un mes, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, multiplicado por el número de días correspondientes al pago y aplicándole al resultado la tarifa prevista.

La tarifa iniciaba con una tasa del 3.1% para salarios de ochocientos pesos como máximo, hasta llegar a una tasa del 55.0% más una cuota fija de 9,204.00 para salarios de doscientos mil pesos en adelante.

En el capítulo segundo se observaba lo relativo a los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal e independiente. Los honorarios y demás remuneraciones no incluidas dentro del capítulo primero, eran objeto del impuesto.

Los contribuyentes que obtuvieran ingresos de los señalados en este capítulo, debían hacer pagos provisionales durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año. Dichos pagos serían el 20% de la diferencia que resultaba de disminuir a los ingresos totales del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones correspondientes al mismo período y el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre.

El capítulo tercero regulaba los ingresos provenientes del uso o goce temporal de inmuebles. Los ingresos obtenidos por arrendamiento o subarrendamiento a título oneroso y por los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables; constituían el objeto de este gravamen.

Los contribuyentes debían efectuar pagos provisionales, que se calculaban y se enteraban de igual forma que los referentes al capítulo segundo.

En el capítulo cuarto se indicaban los ingresos por enajenación de bienes. Se consideraban objeto de este impuesto, los emanados de las adjudicaciones, las aportaciones a sociedades, la expropiación, el fideicomiso, la cesión total o parcial de derechos y en general toda transmisión de propiedad, aún cuando el enajenante se reservara la propiedad del bien enajenado; con excepción de los actos de fusión de sociedades, donación o sucesión.

Sobre estos ingresos, se harían pagos provisionales por cada operación, aplicando la tarifa prevista para el impuesto anual al 20% de la ganancia y el resultado se multiplicaría por cinco, determinando así el monto de dicho pago.

A los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios se les imponía la obligación de retener y calcular el impuesto relativo a operaciones consignadas en escritura pública, así como enterar su importe dentro del mes siguiente a la fecha en que se firmaba la escritura. Si la enajenación se encontraba fuera de estos supuestos, el pago provisional se realizaría dentro de los quince días siguientes a la fecha de enajenación.

En el capítulo quinto se incluían a los ingresos por adquisición de bienes. El objeto de este gravamen eran los ingresos derivados de la adquisición por prescripción, donación, testamento, valores bursátiles, construcciones, instalaciones o mejoras permanentes a inmuebles.

Los contribuyentes que adquirirían esta clase de ingresos, tenían la obligación de cubrir un pago provisional del 20% de lo percibido sin deducción alguna. Este pago se llevaría a cabo mediante declaración que se presentaría dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

El capítulo sexto englobaba los ingresos por actividades empresariales. El objeto del impuesto dentro de este apartado, se formaba con los ingresos procedentes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Las personas físicas que percibían ingresos con motivo de dichas actividades, tenían que enterar el 20% de la utilidad estimada en un cuatrimestre, como pago provisional durante mayo, septiembre y enero del siguiente año. No se tenía obligación de hacer pagos provisionales en el año en que se iniciaban actividades o cuando en el anterior se sufrían pérdidas.

La utilidad mencionada se calculaba aplicando a los ingresos del período respectivo el factor de utilidad fiscal de la última declaración anual. Por su parte, el factor de utilidad se determinaba disminuyendo a los ingresos obtenidos en el año, las deducciones autorizadas y la cantidad que resultaba, se dividía entre los primeros.

Dentro de este régimen, tributaban como causantes menores, aquellos que obtuvieran como máximo un \$ 1500,000.00 en el año de calendario, por lo que debían realizar pagos bimestrales con carácter definitivo. La cuota aplicable para estos causantes la determinaban la autoridades fiscales.

El capítulo séptimo comprendía los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, tales como los reembolsos a socios, los intereses y las participaciones en la utilidad, los préstamos a socios, las erogaciones no deducibles, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas, la utilidad fiscal y las ganancias decretadas a favor de socios o accionistas, siendo todas ellas objeto del gravamen.

Las personas físicas podían acreditar contra el impuesto, la parte a cargo de las sociedades mercantiles residentes en México, que correspondía a la ganancia decretada. Se pagaría el impuesto por la ganancia adicionada del gravamen que era acreditable. La parte acreditable se determinaba con base en un procedimiento especial señalado en tal capítulo.

En el capítulo octavo se trataban los ingresos por intereses. Así, el objeto del gravamen residía en los ingresos provenientes de bonos, certificados de

instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados amortizables y de participación, títulos de crédito, aceptaciones, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito o de organizaciones auxiliares de crédito.

Quienes pagaban los ingresos indicados en este capítulo, tenían la obligación de retener el 21% de los intereses pagados sin deducción alguna, retención que tenía el carácter de pago definitivo.

Las personas residentes en el país, podían optar por el régimen de títulos nominativos, cuya retención era del 15% con carácter provisional que se calculaba en virtud de ciertas reglas señaladas al respecto.

El capítulo noveno se refería a *los ingresos por la obtención de premios. Por tanto, los ingresos derivados de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y en general, de concursos de toda clase autorizados legalmente, eran objeto del impuesto.*

En relación a estos ingresos, el impuesto se calculaba sobre el valor del premio, sin deducción alguna. Se aplicaba el 8% para los premios con valor de \$500.01 a 5,000.00 y 15% para aquellos con valor de \$5,000.00 en adelante; el resultado se consideraba pago definitivo.

Las personas que hicieran los pagos debían hacer la retención correspondiente, excepto cuando el premio lo obtuvieran los contribuyentes del Título II.

En el capítulo décimo se abarcaban los demás ingresos gravables que obtuvieran las personas físicas, como el importe de las deudas perdonadas por el acreedor, intereses, prestaciones por el otorgamiento de fianzas, inversiones, dividendos o utilidades, los derivados de actos o contratos, de participaciones, indemnizaciones, etc.; los cuales eran objeto de gravamen.

Los contribuyentes que obtuvieran en forma esporádica tales ingresos, debían hacer un pago provisional del 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna. La declaración respectiva se presentaría dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Si los ingresos se obtenían periódicamente, el pago provisional se calcularía aplicando el 20% a los ingresos del cuatrimestre anterior, sin deducción alguna; presentando la declaración el día quince o el siguiente día hábil de mayo, septiembre y enero del siguiente año.

Dentro del capítulo onceavo se establecían los requisitos de las deducciones permitidas a las personas físicas, entre las más importantes se encontraban: ser estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, restarse una sola vez, comprobarse con documentación, estar debidamente

registradas en la contabilidad, cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero establecidas en la ley.

Todas las persona físicas que obtuvieran ingresos de los señalados en el título cuarto, estaban obligadas a pagar el impuesto anual, mediante declaración que debía presentarse en el mes de abril del siguiente año, ante las oficinas autorizadas.

Para determinar el impuesto anual, los contribuyentes debían sumar todos sus ingresos, después de hacer efectivas las deducciones autorizadas y al resultado se le aplicaba la tarifa prevista, la cual iba del 3.1% hasta llegar al 55%.

En el Título V se normaba a los residentes en el extranjero que percibían ingresos de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional. La prestación de servicios subordinados e independientes, el uso o goce temporal de bienes, la enajenación de bienes, el arrendamiento financiero, regalías y premios derivados de concursos de toda clase, se concebían como fuentes de riqueza gravadas por la ley

Bajo este título quedaban exentos del pago del impuesto, los ingresos obtenidos por agentes diplomáticos, consulares, empleados de embajadas, miembros de delegaciones oficiales, científicas y humanitarias, representantes y funcionarios de organismos internacionales, técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal

Posteriormente, se dieron reformas importantes a esta ley, derogando ciertas disposiciones, modificando las tarifas, etc.; acordes a los cambios sociales y económicos del país.

Se agregaron el Título II-A denominado "Del régimen simplificado de las personas morales", el Título VI "De los estímulos fiscales", el Título VII "Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales" y el Título VIII "Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales".

4.3 Legislación actual

4.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1° de enero de 2002

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, siendo ésta la fecha de entrada en vigor. Esta ley abroga la de 1980 y continúa aplicándose su Reglamento en lo que no se oponga a la legislación actual.

La ley en vigor contiene 221 artículos repartidos en 7 Títulos, 21 Capítulos y 5 Secciones, estructurados de la siguiente forma:

TITULO I. Disposiciones generales;

TITULO II. De las personas morales,

Capítulo I. De los ingresos,

Capítulo II. De las deducciones,

Sección I. De las deducciones en general,

Sección II De las inversiones,

Capítulo III. Del ajuste por inflación,

Capítulo IV. 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,

Capítulo V. De las pérdidas,

Capítulo VI. Del régimen de consolidación fiscal,

Capítulo VII. Del régimen de simplificado,

Capítulo VIII. De las obligaciones de las personas morales,

Capítulo IX. De las facultades de las autoridades;

TITULO III. Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos;

TITULO IV. De las personas físicas,

Capítulo I. De los Ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado,

Capítulo II. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales

Sección I. De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales,

Sección II. Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales,

Sección III. Del régimen de pequeños contribuyentes,

Capítulo III. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles,

Capítulo IV. De los ingresos por enajenación de bienes,

Capítulo V. De los ingresos por adquisición de bienes,

Capítulo VI. De los ingresos por intereses,

Capítulo VII. De los ingresos por la obtención de premios,

Capítulo VIII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales,

Capítulo IX. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas,

Capítulo X. De los requisitos de las deducciones,

Capítulo XI. De la declaración anual;

TITULO V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional;

TITULO VI. De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales

Capítulo I. De las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes,

Capítulo II. De las empresas multinacionales;

TITULO VII. De los estímulos fiscales

En términos del vigente ordenamiento, se encuentran obligadas al pago del impuesto, tanto las personas físicas y morales:

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

La ley establece en el Título II, el régimen fiscal al que se sujetarán las personas morales como las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades preponderantemente empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación.

Por lo que respecta al objeto del impuesto, éste se constituye con la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan durante el ejercicio fiscal, las personas morales residentes en el país, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

En lo concerniente a la determinación del impuesto, nuevamente se hará con base en un resultado fiscal, el cual se calculará del mismo modo que en la ley abrogada.

Al resultado fiscal del ejercicio de 2002 se aplicará una tasa del 35%, la cual disminuirá gradualmente, de modo que para el ejercicio de 2003 se aplicará una tasa del 34%, hasta llegar al 32% en el 2005.

De igual manera que en la ley anterior, el impuesto anual deberá pagarse mediante declaración, que se presentará dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, ante las oficinas autorizadas. Pero antes, los contribuyentes harán pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, a

más tardar el día 17 de cada mes, de conformidad con las bases que se establecen para tal efecto.

El régimen de consolidación fiscal se incorpora otra vez en este título, puesto que ya había sido contemplado desde 1982 en la ley abrogada. Bajo este régimen se encuentran las sociedades residentes en el país, llamadas "controladoras" ya que son propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades denominadas "controladas".

Tales sociedades deberán determinar el impuesto a pagar conforme a un resultado fiscal consolidado, aplicando la tasa prevista para las otras personas morales.

La ley establece reglas específicas para este tipo de sociedades que opten por tributar dentro de este régimen, aplicando en algunos casos las disposiciones relativas a las demás personas morales.

En tanto el régimen simplificado agrupa a las personas morales transparentes, que son aquellas dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, a las de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y las constituidas como empresas integradoras.

A los contribuyentes de este régimen, cuando así se ordene, les serán aplicables las disposiciones contenidas en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV.

El Título III, regula a las personas morales con fines no lucrativos como las sociedades y asociaciones de carácter civil, las sociedades cooperativas y en forma general las personas morales distintas de las comprendidas en el Título II, las cuales no serán contribuyentes del impuesto, pero no por ello dejarán de cumplir las obligaciones a su cargo establecidas en la ley, además de satisfacer los requisitos que la misma exija para considerarlas como tales.

Por otra parte, el régimen de las personas físicas con residencia en el país, se encuentra en el Título IV, en el que los nueve primeros capítulos tratan los diversos ingresos, por los que se paga el gravamen y los dos últimos establecen los requisitos de las deducciones y lo relativo a la declaración anual.

El capítulo primero, vuelve a gravar los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, siendo su objeto aquellos que deriven de una relación laboral, de las utilidades de la empresa y de las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral y los que la ley asimila a este tipo de ingresos.

También se siguen manteniendo las obligaciones en materia de retención a cargo de las personas que otorguen los ingresos en cuestión. La retención se calculará aplicando la tarifa, cuyas tasas van del 3% al 32% y cuotas fijas de

\$12.88 hasta \$1,063.92, a la totalidad de los ingresos percibidos en un mes y se enterará a más tardar el día 17 de cada mes, por concepto de pagos provisionales.

Además, quienes hagan retenciones por concepto de remuneraciones y prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, Entidades Federativas, Municipios, miembros de las Fuerzas Armadas; así como los derivados de una relación laboral, aplicarán el crédito al salario estipulado en la ley, contra el impuesto que resulte a cargo de dichos contribuyentes. Los demás personas físicas no comprendidas en el citado supuesto, gozarán de un subsidio acreditable contra el impuesto causado.

En el capítulo segundo se integran los ingresos por actividades empresariales y por la prestación de servicios profesionales, anteriormente sólo se contemplaban los segundos. Este capítulo se divide en tres secciones en atención al monto de los ingresos obtenidos por los contribuyentes.

La Sección I, comprende aquellas personas físicas que perciben ingresos provenientes de la realización de actividades industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas, así como las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y demás que se asimilan a esta clase de ingresos.

Los contribuyentes de esta sección deberán acumular sus ingresos en el momento en que sean efectivamente percibidos y harán pagos provisionales el día 17 de cada mes.

Los pagos mencionados se determinarán restando las deducciones autorizadas a los ingresos obtenidos en el periodo y, en su caso las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido. A dicho resultado se le aplicará la tarifa que se publicará en el Diario Oficial de la Federación, de acuerdo a las bases establecidas en la ley.

Quando los contribuyentes presten servicios profesionales a personas morales, éstas tendrán la obligación de retener el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que otorguen, sin deducción alguna. Además deberán proporcionar a los contribuyentes una constancia de retención.

Quienes perciban ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, en forma esporádica y no obtengan otros ingresos gravados en este capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos.

La Sección II, establece el régimen intermedio para las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos no hubieren excedido de \$ 4 000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior. El cálculo del impuesto y su entero se hará aplicando las disposiciones de la Sección I.

La Sección III, regula el régimen de pequeños contribuyentes, el cual se dirige a las personas físicas con actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general y cuyos ingresos no excedan de \$1 500,000.00, en el año de calendario anterior.

Los contribuyentes que opten por pagar el impuesto en los términos de esta sección, aplicarán la tasa del 1% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos cobrados en el ejercicio, un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Asimismo, deberán presentar declaraciones semestrales en el mes de julio del ejercicio al que corresponda el pago y en enero del ejercicio siguiente, en las que se determinará y pagará el impuesto con carácter definitivo, salvo que los contribuyentes opten por pagar en forma anual.

El capítulo tercero incluye otra vez, los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. El arrendamiento y subarrendamiento a título oneroso, los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables; son objeto de impuesto.

Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, destinados a casa habitación, efectuarán pagos provisionales trimestrales el 17 de abril, julio, octubre y enero del siguiente año. Si obtienen ingresos por el concepto mencionado pero para uso distinto, deberán hacer pagos provisionales a más tardar el 17 de cada mes.

Los pagos provisionales se determinarán conforme a la tarifa publicada en el Diario Oficial de la Federación, para las personas con actividades empresariales y profesionales; la cual se aplicará a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del mes o del trimestre, el monto de las deducciones correspondientes al periodo.

Cuando los ingresos a que se refiere este capítulo, procedan de pagos hechos por personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10%, sin deducción alguna.

En el capítulo cuarto, nuevamente se tratan los ingresos por enajenación de bienes. Los casos por los que se obtienen este tipo de ingresos, se encuentran enunciados en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, deberán hacer pagos provisionales por cada operación, aplicando la tarifa prevista a la cantidad que se obtenga de dividir las ganancias, entre el número de años transcurridos de la fecha de adquisición y la de enajenación, sin que la misma exceda de veinte años. El resultado se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, obteniendo el importe del impuesto por concepto de pago provisional.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La tarifa correspondiente a las enajenaciones de inmuebles, se publicará mensualmente en el Diario Oficial de la Federación, de acuerdo con las operaciones aritméticas señaladas en la ley.

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se realizará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura. Por disposición legal, las personas que ejerzan funciones notariales calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el importe total de la operación y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el territorio nacional.

Si es residente en el extranjero sin ningún establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

El capítulo quinto vuelve a regular a los ingresos por adquisición de bienes, como los derivados de la donación, tesoros, prescripción, valores bursátiles, inmuebles, títulos valor, construcciones o mejoras permanentes a inmuebles.

Los contribuyentes que se coloquen en los supuestos mencionados, deberán realizar pagos provisionales, cuyo monto será el resultado de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. Este pago se presentará dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Cuando los actos por los que se obtenga esta clase de ingresos consten en escritura pública, en las que el valor del bien se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura. Se atribuye la responsabilidad solidaria a los fedatarios públicos en los mismos términos señalados en el capítulo relativo a la enajenación de bienes.

El capítulo sexto se refiere a los ingresos por intereses. La ley considera a los rendimientos de créditos de cualquier clase como intereses, sea cual fuere el nombre que se les designe.

Las personas que paguen intereses, están obligados a retener y enterar el impuesto, aplicando la tasa sobre el monto del capital que dé lugar al cobro de intereses por concepto de pago provisional. La tasa correspondiente a estos pagos, se establecerá por el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación.

Si se trata de intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero, la retención se calculará con la tasa del 20% sobre dichos intereses nominales.

Las personas físicas que únicamente obtengan este tipo de ingresos, considerarán la retención como pago definitivo, siempre que tales ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$1000,000.00.

En el capítulo séptimo se contempla a los *ingresos por la obtención de premios, procedentes de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y en general, de concursos de toda clase autorizados legalmente.*

Las personas que entreguen los premios a que se refiere este capítulo, tendrán la obligación de calcular y retener el impuesto correspondiente. El impuesto retenido será considerado como pago definitivo y se determinará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio, siempre que las Entidades Federativas establezcan un impuesto local a una tasa que no exceda del 6%. En tanto, los contribuyentes de este capítulo deberán declarar anualmente los ingresos percibidos con motivo de los actos señalados en el mismo.

El capítulo octavo observa lo tocante a las ganancias distribuidas por personas morales. El objeto del impuesto son los ingresos percibidos por dividendos, utilidades, préstamos, erogaciones no deducibles y demás que se asimilan a este tipo de ingresos:

Se ordena a las personas físicas, acumular los dividendos o utilidades percibidos a sus demás ingresos. Asimismo dichas personas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

Para los efectos indicados, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa prevista para las personas morales, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4706.

En el capítulo noveno se engloban los demás ingresos que obtienen las personas físicas. Dentro de los ingresos gravables se citan, las deudas condonadas, la ganancia cambiaria, la explotación de concesiones y los intereses moratorios, entre otros.

Por la percepción de estos ingresos, los contribuyentes efectuarán dos pagos provisionales semestrales, a cuenta del impuesto anual. Estos pagos se enterarán en los meses de julio del mismo ejercicio y enero del año siguiente, aplicando a los ingresos acumulados en el semestre, la tarifa que se determine por las autoridades fiscales en el Diario Oficial de la Federación, tomando como base la tarifa del capítulo primero de este título y otros cálculos aritméticos establecidos en la ley.

Cuando los ingresos se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar al monto de los intereses y la ganancia cambiaria acumulables, la tasa

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa del impuesto anual.

Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica los ingresos gravados en este capítulo, cubrirán como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

En el caso de que los ingresos se obtuvieran periódicamente, se realizarán pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél, al que corresponda el pago. Este pago se determinará aplicando la tarifa del capítulo primero de este título, a los ingresos percibidos en el mes, sin deducción alguna.

El capítulo décimo señala detalladamente, los requisitos de las deducciones a que tienen derecho las personas físicas que obtengan ingresos de los capítulos tercero, cuarto y quinto de este título.

Se pueden citar, los requisitos siguientes: ser estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos gravados, que se resten una sola vez, estar amparada con documentación que reúna los requisitos fiscales, que estén debidamente registradas en la contabilidad y que se cumplan las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos establecidas en la ley; entre otros aplicables en forma exclusiva, a ciertos capítulos.

El capítulo onceavo trata lo relativo a la declaración anual. En virtud de este capítulo, las personas físicas deberán acumular los ingresos obtenidos durante el año de calendario y pagar el impuesto del ejercicio mediante declaración, que se presentará en el mes de abril, ante las oficinas autorizadas.

Cabe mencionar, que los conceptos deducibles para cada ingreso son de diversa índole, por lo que se establecen en el capítulo respectivo, pero además se tiene derecho a otras deducciones personales señaladas por el capítulo en estudio, las cuales se harán valer al calcular el impuesto anual.

Por lo que respecta a la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal, las personas obligadas a su pago deberán disminuir a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos primero, cuarto, quinto, sexto, octavo y noveno de este título, las deducciones autorizadas en dichos capítulos, para después sumar la utilidad gravable calculada de acuerdo a la Sección I o II del capítulo segundo de este título, y al resultado se le disminuirá, en su caso las deducciones previstas en este capítulo.

A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa correspondiente, la cual contiene tasas que van del 3% para un límite inferior de \$ 0.01 a \$ 5,153.22 como límite superior, hasta el 32% para un límite inferior de \$ 89,355.49 en adelante, más una cuota fija de \$ 12,767.04.

El impuesto anual que resulte a cargo del contribuyente, podrá acreditarse con el importe de los pagos provisionales realizados durante el año, así como, en su caso del importe de la reducción establecida para las personas morales del régimen simplificado. Además el contribuyente gozará de un subsidio contra el impuesto anual, con base en el procedimiento señalado para tal efecto.

Aparte, en el Título V se establece el régimen al cual quedarán sujetos los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente dentro del país, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional; o que teniéndolo los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

El objeto del gravamen son los ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado o profesional, del uso o goce temporal de inmuebles, de la enajenación de bienes, de la celebración de concursos de toda clase, de las actividades empresariales y de los rendimientos de cualquier naturaleza, obtenidos por las personas a las que se refiere este título

A cada una de estas fuentes de ingresos, la ley le da un tratamiento especial, señalando diferentes tasas impositivas, formas de pago, etc.

CAPITULO V ANALISIS DEL IMPUESTO POR LA OBTENCION DE PREMIOS

5.1 Fundamento legal

Recientemente, se aprobó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta con vigencia a partir del 1° de enero de 2002, dentro de la cual se incluye otra vez a los ingresos por la obtención de premios en los artículos 162, 163 y 164 pertenecientes al Capítulo VII del Título IV, relativo al régimen de las personas físicas.

Con base en esta legislación, se estudiarán los elementos esenciales del impuesto sobre la renta por la obtención de premios y al mismo tiempo, se hará referencia a la normatividad que existía con anterioridad para tales ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2001.

5.1.1 Objeto general

El objeto del impuesto en esta nueva legislación se constituye con los ingresos percibidos por concepto de premios, provenientes de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente; al igual que en la ley anterior.

En lo que respecta a los reintegros correspondientes a los billetes que permiten la participación en loterías, no se consideran como premios toda vez que sólo reembolsan el valor del referido billete y por tanto, no es objeto del impuesto.

5.1.2 Sujetos del impuesto

Se considera como contribuyentes de este impuesto a las personas físicas que obtienen ingresos por premios, derivados de todo tipo de concursos permitidos por la ley y organizados dentro del territorio nacional.

Como sujetos exentos del pago de este gravamen, se encuentran aquellos que ganen premios con motivo de concursos científicos, artísticos o literarios, abiertos al público en general o a determinado gremio o grupos de profesionales y los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos, en concordancia con el artículo 109, fracción XX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Por otra parte, se tiene como terceros auxiliares en la recaudación a las personas que otorgan los premios, en virtud de la retención del impuesto que habrán de efectuarles a los contribuyentes, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 163, tercer párrafo del vigente ordenamiento. De esta manera la ley les atribuye la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto.

La ley antecesora también comprendía a estos sujetos pasivos, salvo lo relativo a las personas exentas por premios otorgados por la Federación. Además, establecía como exención general en el artículo 77, fracción XXV, aquellos ingresos por premios cuyo valor no excediera de \$1.00, situación que fue eliminada en la nueva ley, porque se consideró que en la actualidad no existen premios inferiores a dicha cantidad.

5.1.3 Hecho imponible

La obtención de ingresos por premios derivados de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y cualquier otro concurso legal, se establece como hecho imponible dentro de esta nueva legislación, dado que implica un beneficio económico para el sujeto que resultó premiado en los eventos aludidos. En la ley anterior, el supuesto era el mismo.

5.1.4 Hecho generador

En este caso el hecho generador consiste en percibir el ingreso de forma real, por concepto de un premio otorgado en una lotería, rifa, sorteo, juego con apuesta o en cualquier otro concurso legal. Así la persona física que gana un premio se coloca en el hecho imponible, pero aún no adquiere la obligación de pago del impuesto en tanto no se verifique el hecho generador del crédito fiscal.

Aunque puede darse el caso de que la persona nunca cobre el premio en cuestión, esto es, que no lleve a cabo el hecho generador y consecuentemente, no se origine la obligación tributaria.

5.1.5 Nacimiento de la obligación fiscal

Como ya se mencionó, el nacimiento de la obligación tributaria está condicionado a que se produzca dentro de la realidad social el hecho generador, es decir, la percepción efectiva del ingreso correspondiente a un premio, en favor de una persona física.

En consecuencia, el impuesto sobre la renta por la obtención de premios se causa a partir del momento en que una persona física percibe el ingreso por este concepto, surgiendo con ello de manera automática diversas obligaciones tributarias para el contribuyente y el tercero auxiliar en la recaudación.

5.1.6 Determinación

Anteriormente se gravaba a los premios de loterías, rifas, sorteos y otros concursos legales con la tasa del 21% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna⁵⁰. Pero ésta tasa iba del 15% en aquellas Entidades Federativas que implantaban un impuesto local del 6% para este tipo de ingresos, según lo previsto en el artículo 130, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980.

En cambio a los ingresos derivados de juegos con apuestas se les gravaba con el 1%, tal como lo señalaba el artículo 130, segundo párrafo del ordenamiento citado con antelación.

Sobre este respecto, en la exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se menciona la discriminación que existía a favor de los juegos con apuestas con relación a las loterías, rifas, sorteos y demás concursos, por lo que se propuso igualar el gravamen a todos los ingresos por premios mediante la tasa del 1%.

Como resultado de esta propuesta, en la ley actual se dispuso que el impuesto por la obtención de premios derivados de loterías, rifas, sorteos y otros concursos, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor nominal del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin derecho a deducción alguna; siempre y cuando las Entidades Federativas establezcan un impuesto local para estos ingresos a una tasa máxima del 6%. Si excede de este porcentaje la tasa del impuesto sobre la renta por este concepto será del 21%, en lugar del 1%, de conformidad con el artículo 163, primer párrafo de la ley en cita.

Si se trata de premios obtenidos de juegos con apuestas, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados, de acuerdo con lo señalado en el artículo 163, segundo párrafo de la ley actual.

Cabe aclarar que aún cuando la ley vigente es de reciente creación, ya fue reformada en lo concerniente al artículo 163, primer párrafo. En virtud de esta reforma⁵¹ se establece un nuevo supuesto, en el cual se indica que en caso de no existir un impuesto local sobre los ingresos referidos, será aplicable la tasa del 1% para el cálculo del impuesto sobre la renta.

⁵⁰ A un inicio la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, establecía una tasa del 8% para los premios con un valor de \$ 500.00 a \$ 5,000.00 y otra del 15% para los premios con valor de \$ 5,000.00 en adelante.

⁵¹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2002.

5.1.7 Obligaciones de los contribuyentes y de los terceros auxiliares

Las personas físicas que perciban ingresos por la obtención de premios son contribuyentes del impuesto sobre la renta por tales actos y tienen como obligación principal informar en la declaración del ejercicio, sobre los premios percibidos en el mismo siempre que excedan de \$1'000,000.00, acorde con lo dispuesto en el artículo 106, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Si incumplen con dicha obligación, los contribuyentes no podrán considerar la retención efectuada como pago definitivo y deberán acumular a sus demás ingresos, el monto de los ingresos obtenidos por premios. En este caso, el contribuyente podrá acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la retención del impuesto que le hubiere efectuado la persona que pagó el premio.

En tanto, las personas que entreguen los premios, en su carácter de terceros auxiliares, deberán retener y pagar por cuenta del contribuyente, el impuesto que resulte conforme a la determinación prevista para tal efecto, excepto cuando los ingresos los reciban las personas morales, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda integradas exclusivamente por personas morales, los partidos y asociaciones políticas, así como la Federación, Estados o Municipios.

No obstante a partir de este año, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda dejaron de ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, por consiguiente fueron suprimidas del capítulo relativo a los ingresos por obtención de premios.⁵²

Asimismo, los terceros auxiliares tendrán otro tipo de obligaciones como:

1. Proporcionar la constancia de ingreso y de retención del impuesto a los contribuyentes, de conformidad con el artículo 164, fracción I de la ley vigente.
2. Proporcionar la constancia de ingreso por los premios que no se está obligado al pago del impuesto, en virtud del artículo 164, fracción II de la ley vigente.
3. Conservar la documentación relacionada con las constancias y retenciones realizadas, en la forma señalada en el Código Fiscal de la Federación, acorde al artículo 164, fracción III de la ley vigente.

⁵² Como resultado de las reformas del 30 de diciembre de 2002, efectuadas a los artículos 163, tercer párrafo en relación al 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

4. Presentar su declaración, a más tardar el 15 de febrero de cada año, en la que informen el monto de los premios pagados durante el año de calendario anterior, y sus respectivas retenciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 164, fracción IV de la ley vigente.

En la legislación anterior, no se imponía ninguna obligación al contribuyente que obtenía esta clase de ingresos, en cambio a los terceros auxiliares, se les obligaba en los mismos términos que en la ley actual, salvo lo referente a la presentación de la declaración anual. Además, sólo podían proporcionar las constancias de retención o de ingreso, siempre y cuando lo solicitaban los interesados.

5.2 Estudio comparado de las tasas que gravan los ingresos por la obtención de premios en las Entidades Federativas

El impuesto por la obtención de premios es de carácter federal, toda vez que se encuentra previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual se aplica en todo el territorio nacional.

Sin embargo, la facultad de legislar en lo relativo a los sorteos, rifas, loterías, juegos con apuestas y concursos de toda clase, no se encuentra reservada en forma exclusiva a la Federación o a las Entidades Federativas, lo que implica su concurrencia en este rubro.

Sobre el particular, los licenciados José A. Nuño y Josemaría Ibarría aseveran que *"...la obtención de premios, derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos, al no estar expresamente ubicados dentro de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, es materia concurrente para los Gobiernos Federal y locales; es decir, que ambas instancias Gubernamentales, pueden, en ejercicio de sus respectivas potestades tributarias, imponer contribuciones sobre estas materias".*⁵³

Bajo este contexto, la Federación y cada una de las Entidades Federativas pueden imponer cargas tributarias respecto de los ingresos que provengan de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos legales de toda clase, siempre y cuando no invadan las atribuciones de otra instancia de gobierno y no incumplan los compromisos procedentes del vigente Sistema de Coordinación Fiscal. Así jurídicamente hablando, se puede afirmar que no existe ninguna restricción para que localmente se ejerza la potestad tributaria sobre tal materia.

⁵³ NUÑO SEPULVEDA, José A. e IBARRÍA GONZÁLEZ, Josemaría. Reflexiones Sobre las Contribuciones Locales en Materia de Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos de Carácter Nacional. Revista INDETEC. México, No. 103, febrero - 1997. Pág. 59

En refuerzo a lo anterior, cabe decir que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el artículo 163, primer párrafo, reconoce la posibilidad de que los gobiernos locales establezcan gravámenes respecto a los ingresos por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, etc.

Se debe precisar que existe una gran diversidad de tasas impositivas de carácter local aplicables a este tipo de ingresos; esto se debe a que cada Entidad Federativa asigna un porcentaje diferente en atención a las necesidades económicas, políticas y sociales que prevalecen en su territorio.

Ante tales circunstancias, representaría una labor complicada el analizar todas las tasas impuestas por cada una de las Entidades Federativas que conforman nuestro país⁵⁴. Por lo que se exponen las tasas establecidas en aquellos estados que son considerados de los más avanzados en el tratamiento de este gravamen.

En primera instancia, se puede observar que Nuevo León grava con una tasa del 12% sobre el valor comercial de los premios, a las personas físicas o morales que realicen rifas, sorteos, loterías o juegos con premios; acorde a lo dispuesto en los artículos 33°, 34° y 35° de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León. Consecuentemente, este estado no impone ningún gravamen a las personas que obtengan premios sino más bien a las que organicen tales eventos.

En tanto que Tamaulipas fija una tasa del 10% para las personas físicas y morales que organicen o celebren loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de cualquier tipo; así como otra del 6% para las personas que obtengan ingresos por premios derivados de estas actividades; conforme a los artículos 140°, 141° y 143° del Compendio Fiscal 2002, emitido por el gobierno de Tamaulipas mediante su respectiva Secretaría de Finanzas. En virtud de lo anterior, la persona que obtenga un premio dentro de esta entidad, deberá calcular el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 1% sobre esos ingresos.

Mientras que el estado de Chihuahua, impone la tasa del 10% a todas aquellas personas físicas o morales que organicen o celebren juegos, rifas o loterías, en virtud de lo dispuesto en los artículos 139° al 144° del Código Municipal del Estado de Chihuahua. En este estado no se causa impuesto alguno de carácter local por la obtención de premios, y por tanto, tampoco el impuesto sobre la renta por este concepto.

⁵⁴ La investigadora Dolores B. Chapoy Bonifaz en su obra "Imposición a la riqueza en México", señala que Guerrero, Morelos, Chiapas, Guanajuato y Nayarit, gravan a las personas que obtienen ingresos por premios derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos, y que posiblemente, los estados restantes apliquen este impuesto a nivel municipal.

En lo que se refiere a Jalisco, éste aplica la tasa del 6% tanto a las personas físicas o morales que obtengan ingresos de premios provenientes de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como a las que enajenen los boletos y demás comprobantes que permitan participar en las actividades mencionadas, de acuerdo con los artículos 53° al 67° de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco y 13° de la Ley de Ingresos respectiva. En tales condiciones, el impuesto sobre la renta se determina con base en la tasa del 1% sobre el valor del premio.

Por lo que toca al Estado de México, grava a quienes realicen, organicen y exploten las loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos permitidos con cruce de apuestas, así como a quienes obtengan ingresos relacionados con estas actividades, con una tasa del 6% a los ingresos derivados de tales concursos y del 3% para los juegos apuestas; según lo señalado en los artículos 65° y 67° del Código Financiero del Estado de México y sus Municipios. Por consiguiente, el impuesto sobre la renta en dicho entidad, se calculará conforme a la tasa del 1% con respecto a los ingresos por obtención de premios.

Por último, en el Distrito Federal se establecen las tasas del 12% y del 6%, la primera para las personas que organicen rifas, sorteos, loterías y concursos permitidos, la segunda para quienes obtengan los premios, en concordancia con los artículos 169°, 171° y 172° del Código Financiero del Distrito Federal. En el segundo supuesto, la tasa del impuesto sobre la renta aplicable será del 1% sobre dichos ingresos.

CAPITULO VI CONCLUSIONES

1.- El impuesto por la obtención de premios aparece como tal, por primera vez en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, aunque la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 1924 contemplaba a las loterías lícitas, apuestas y rifas permitidas como deducciones.

2.- Más adelante, este gravamen se suprime de la legislación del impuesto sobre la renta para quedar regulado en la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos de 1947, la cual años más tarde fue abrogada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, en la que se incluyó nuevamente dicho impuesto.

3.- Recientemente, se creó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta cuya entrada en vigor fue a partir del 1° de enero de 2002 y en la cual se vuelve a establecer como supuesto de causación, la obtención de ingresos por premios con motivo de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, de acuerdo con los artículos 162, 163 y 164. De esta manera, se respeta el Principio de Legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

4.- Por lo que respecta al objeto del gravamen, éste se constituye con los ingresos obtenidos por concepto de premios, que deriven de cualquier concurso legalmente organizado dentro del territorio nacional.

5.- Consecuentemente, la calidad de contribuyente la adquiere aquella persona física que obtenga ingresos por premios de algún concurso legal. En tanto los sujetos encargados de entregar los premios, desempeñan el papel de terceros auxiliares en la recaudación, puesto que tienen como obligación principal retener el impuesto a cargo del contribuyente.

6.- En lo tocante a la determinación del impuesto, es de mencionar que anteriormente la ley contemplaba diferentes tasas, una que iba del 21% aplicable a los premios por loterías, rifas, sorteos y demás concursos, o en su caso del 15% si el impuesto local era del 6%. En cambio a los juegos con apuestas les correspondía la tasa del 1%.

7.- Sin embargo, en la ley actual esa situación no ha cambiado, porque existe la posibilidad de seguir aplicando la tasa del 21% a tales premios cuando éstos se encuentren gravados por un impuesto local mayor al 6%; pero si este porcentaje es menor o en su caso no exista dicho impuesto, la tasa aplicable será del 1%, en vez de la primera. Mientras que los premios provenientes de juegos con apuestas están gravados con una tasa única del 1%.

8.- Aunque en los principales estados de la República como Jalisco, Tamaulipas, Estado de México e inclusive el Distrito Federal, el gravamen fijado para esta clase de ingresos no excede del 6%, no debe perderse de vista que en alguna Entidad Federativa pueda llegar a sobrepasar dicho porcentaje.

9.- En el caso de realizarse la condición establecida en la ley, consistente en la existencia de un impuesto local mayor al 6%, los premios derivados de loterías, sorteos, rifas y concursos de toda clase tributarán en forma superior en relación a los provenientes de juegos con apuestas; situación que resulta totalmente injusta y desequitativa para los primeros.

10.- Bajo estas condiciones es factible afirmar que se quebranta el Principio de Equidad tributaria, porque no se está otorgando un tratamiento igualitario a los ingresos por premios de loterías, sorteos, rifas y concursos con respecto a los provenientes de juegos con apuestas, a pesar de ser ingresos cuya naturaleza es similar.

11.- Por otra parte, también se vulnera el Principio de Proporcionalidad tributaria ya que el impuesto sobre la renta por la obtención de premios se calcula sobre tasas fijas, lo que significa que no se está gravando en función al ingreso percibido, esto es, conforme a la capacidad contributiva.

12.- Ante estas circunstancias, resulta necesario hacer una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en lo que concierne a los ingresos por obtención de premios, para que se establezcan tasas de carácter progresivo que graven en forma proporcional al ingreso obtenido y se apliquen por igual tanto a los premios de loterías, rifas, sorteos, concursos y a los juegos con apuestas. De este modo se daría cumplimiento a los Principios de Proporcionalidad y Equidad instituidos en el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed., Editorial Themis, México, 2000.
- 2.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 14ª ed., Editorial Porrúa, México, 2001.
- 3.- CARBONELL, Miguel (coordinador). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada y concordada. Tomo III, 16ª ed., Editorial Porrúa/UNAM-IIJ, México, 2002.
- 4.- CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 2ª ed., Editorial Porrúa, México, 1997.
- 5.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Editorial IURE, México, 2001.
- 6.- ----- Derecho Fiscal II. Editorial IURE, México, 2001.
- 7.- ----- Derecho Fiscal Constitucional. 4ª ed., Editorial Oxford, México, 2000.
- 8.- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Imposición a la Riqueza en México. Editorial UNAM/IIJ, México, 1983.
- 9.- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz y FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Derecho Fiscal. Editorial UNAM/IIJ, México, 1991.
- 10.- CORTINA, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa, México, 1977.
- 11.- CUEVA DE LA, Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1999.
- 12.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ª ed., Editorial Limusa, México, 1995.
- 13.- DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. Estudio del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I, Editorial Docal, México, 1978.
- 14.- ESCORZA LEDESMA, Juan. Tratado Práctico del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Cárdenas, México, 1971.

15.- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 5ª ed., Editorial Porrúa, México, 2000.

16.- FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Dofiscal, México, 1983.

17.- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill, México, 1998.

18.- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed., Editorial Porrúa, México, 1998.

19.- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996.

20.- GARZA DE LA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed., Editorial Porrúa, México, 1999.

21.- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2000.

22.- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3ª ed., Editorial Thomson, México, 2002.

23.- LÓPEZ PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo II, 7ª ed., Editorial Dofiscal, México, 1987.

24.- LOYO AHUJA, José Luis. Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México. Editorial Oasis, México, 1971.

25.- MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw Hill, México, 1995.

26.- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed., Editorial Porrúa, México, 1999.

27.- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ª ed., Editorial Ecasa, México, 1986.

28.- NUÑO SEPULVEDA, José A. e IBARRÍA GONZÁLEZ, Josemaría. Reflexiones sobre las Contribuciones Locales en Materia de Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos de Carácter Nacional. Revista INDETEC. México, No. 103, febrero - 1997.

29.- ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1998.

- 30.- OSORNIO CORRES, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México. Editorial UNAM/IIJ, México, 1992.
- 31.- PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria. Editorial Porrúa, México, 2001.
- 32.- PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, México, 1994.
- 33.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, México, 1986.
- 34.- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Editorial Porrúa, México, 1994.
- 35.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª ed., Editorial Porrúa, México, 2001.
- 36.- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5ª ed., Editorial Cárdenas, México, 1980.
- 37.- SELLERIER CARVAJAL, Carlos y CEVALLOS ESPONDA, Carlos M. Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo. 16ª ed., Editorial Themis, México 1996.
- 38.- VALADEZ, Diego. Diccionario Jurídico Mexicano. 13ª ed., Editorial Porrúa/UNAM-IIJ, México, 1999.
- 39.- VALDES VILLARREAL, Miguel. La Justicia en las Contribuciones. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª época. Año III. México, No. 35, noviembre – 1990.
- 40.- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1993.

LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 3.- Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- 4.- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- 5.- Código Fiscal de la Federación.
- 6.- Código Financiero del Distrito Federal.
- 7.- Código Financiero del Estado de México y sus Municipios.
- 8.- Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León
- 9.- Ley de Hacienda del Estado de Jalisco.
- 10.- Código Municipal del Estado de Chihuahua.
- 11.- Compendio Fiscal 2002, emitido por el gobierno de Tamaulipas.

Publicaciones Jurídicas

- Gaceta Parlamentaria.
- Diario de los Debates.
- Diario Oficial de la Federación.