



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO
SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ERIC VARELA TOLEDO**

**ASESOR :
LIC. FELIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ**

MÉXICO

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por el ánimo espiritual del que siempre he gozado en mi existencia. Y por sentir resonancia en todas las plegarias que acompañan mi transcurrir cotidiano.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, máxima casa de estudios, que me cobijó como un alumno en sus instalaciones, me educó como a un hijo y me dio herramientas útiles para subsistir y servir a la sociedad.

A mi familia, que es el consuelo, la estabilidad, el apoyo que nunca me ha faltado desde el principio de mis días. A mis Padres, que son los pilares de mi vida y de mis logros alcanzados. A mis hermanos por la compañía y el aleccionamiento continuo que he obtenido de ellos. A Roge porque siempre vive en mi corazón.

A mis profesores, por ser los instructores de los conocimientos más apreciados en nuestra actual sociedad, y por el empeño demostrado en sus clases para beneficio de toda la Universidad.

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

NOMBRE: Eric Varela Toledo

FECHA: 27 / 02 / 04

FIRMA: 

A mi asesor de la tesis, por sus atenciones, conocimientos y consejos recibidos que permitieron que éste trabajo se realizara con éxito.

A mí querida novia Ivonne, por su apoyo incondicional, por la compañía y ánimos demostrados en el transcurrir de mi estancia en la Universidad.

A mis amigos, por toda la fuerza, constancia y empuje que he recibido de ellos, por su permanencia y correspondencia.

ÍNDICE

PÁG.

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA Y LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1.1 Potestad Tributaria.....	1
1.2 Características de la Potestad Tributaria.....	2
1.3 La Potestad Constitucional en Materia de Contribuciones.....	3
1.3.1. <i>Concurrencia de la Potestad Tributaria</i>	11
1.3.2. <i>Principio de Legalidad de las Contribuciones</i>	12
1.3.3. <i>Principio de Reserva de Ley de las Contribuciones</i>	15
1.4. La Relación Jurídico Tributaria.....	18
1.5. Elementos Subjetivos de la Relación Jurídico Tributaria.....	21
1.5.1. <i>Sujeto Activo</i>	21
1.5.2. <i>Sujeto Pasivo</i>	21
1.6. La Obligación Tributaria.....	29
1.7. Nacimiento y Determinación de la Relación Jurídico Tributaria.....	30
1.7.1. <i>El Hecho Imponible</i>	31

1.7.2. <i>El Hecho Generador del Crédito Fiscal</i>	33
1.7.3. <i>Criterios de Vinculación del Hecho Imponible con el Sujeto Activo</i>	33
1.7.4. <i>Determinación de la Obligación Tributaria</i>	34

CAPÍTULO II

LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS

2.1. <i>Las Contribuciones</i>	37
2.2. <i>Características de las Contribuciones</i>	38
2.3. <i>Clasificación de las Contribuciones según el Código Fiscal de la Federación</i>	38
2.4. <i>Los Impuestos</i>	40
2.4.1. <i>Definición</i>	40
2.4.2. <i>Clasificación de los Impuestos</i>	41
2.4.3. <i>Principios de los Impuestos</i>	44
2.4.3.1. <i>Principios Teóricos de los Impuestos</i>	44
2.4.3.2. <i>Principios Constitucionales de los Impuestos</i>	50
2.5. <i>Los Elementos Esenciales del Impuesto</i>	66
2.5.1. <i>Sujeto Activo</i>	66
2.5.2. <i>Sujeto Pasivo</i>	66
2.5.3. <i>Objeto del Impuesto</i>	67
2.5.4. <i>Base del Impuesto</i>	68
2.5.5. <i>Tasa o Cuota del Impuesto</i>	68
2.5.6. <i>Tarifa del Impuesto</i>	68
2.5.7. <i>Época de Pago</i>	70

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO

3.1. Concepto de Renta.....	78
3.2. Definición de Impuesto Sobre la Renta.....	79
3.3. Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2003.....	79
3.4. Elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	85
3.4.1. <i>Sujetos Obligados</i>	85
3.4.2. <i>Objeto</i>	85
3.4.3. <i>Base</i>	86
3.4.4. <i>Tasa o Tarifa</i>	86
3.4.5. <i>Época de Pago</i>	88
3.5. Concepto de Crédito al Salario.....	91
3.6. Definición de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.....	91
3.7. Tipo de Impuesto.....	91
3.8. Su Ubicación en la Ley de Ingresos de la Federación.....	92
3.9. Ubicación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	92
3.9.1. <i>Sujeto Activo</i>	95
3.9.2. <i>Sujeto Pasivo</i>	96
3.9.3. <i>Objeto del Impuesto</i>	97
3.9.4. <i>Base Gravable</i>	97
3.9.5. <i>Tasa del Impuesto</i>	98

3.9.6. <i>Época de Pago</i>	98
3.9.6.1. <i>Pago Anual</i>	98
3.9.6.2. <i>Pago Provisional</i>	98
3.9.6.3. <i>Opción de No Pagar éste Impuesto</i>	99

CAPÍTULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO

4.1. Incumplimiento del Principio de Reserva de Ley.....	100
4.2. Incumplimiento del Principio de Proporcionalidad.....	103
4.3. Incumplimiento del Principio de Equidad.....	116
4.4. Impuesto con Fines Extrafiscales.....	117

CONCLUSIONES	120
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	124
---------------------------	-----

ANEXO	127
--------------------	-----

INTRODUCCIÓN.

Este trabajo de investigación surge con la necesidad de analizar una carga fiscal, que no cumple con la finalidad de brindar apoyo adicional a los trabajadores, otorgándoles por conducto de los patrones un crédito al salario adicionalmente a su sueldo ordinario conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que como trataremos de demostrar es violatorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos referiremos al IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO.

Se forma ésta inquietud, dada la experiencia adquirida en la Procuraduría Fiscal de la Federación por motivos del servicio social, y debido a las numerosas demandas de amparo que son atendidas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario por su falta de proporcionalidad y equidad al no considerar la capacidad contributiva real de los contribuyentes, así como también por la exención a las gratificaciones a los burócratas al no ser de aplicación general.

Nuestro método de investigación será el deductivo, partiremos de lo general, antecedentes de las contribuciones; hasta llegar a lo particular del impuesto: su inconstitucionalidad; contrastando, desde luego, la doctrina tributaria y el texto constitucional con el impuesto en estudio, y así demostrar su total desapego a nuestra ley Fundamental.

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

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

Dentro del capítulo primero se abordará el tema de la Potestad Tributaria, porque es el punto de partida del derecho tributario, ya que de dicha potestad deriva la imposición de los tributos en un país. Asimismo los puntos a tratar son su definición, sus características y su tratamiento que le da la Constitución en el Sistema Federal. En el mismo apartado se tocará la Relación jurídico tributaria que nace de la imposición de los impuestos, también se analizará la obligación tributaria como resultado de dicha relación, su nacimiento y determinación.

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

Por lo que se refiere al tercer capítulo, se analizara el Impuesto Sobre la Renta, sus antecedentes, sus modificaciones esenciales y finalmente sus elementos integrantes. Asimismo en este capítulo se estudiara de una manera profunda el

Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario primero definiéndolo, igualmente se determinará el tipo de gravamen que es, posteriormente se analizará uno por uno los elementos que conforman este impuesto, primeramente exponiendo lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta al respecto, posteriormente completándolo con lo expuesto en la Resolución Fiscal Miscelánea de 2003 y las diversas facilidades administrativas publicadas en el Diario Oficial de la Federación con relación a dicho impuesto.

En el cuarto y último capítulo, se pretenderá establecer la inconstitucionalidad del mencionado impuesto, citando los principios quebrantados, extraídos estos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPÍTULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA Y LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1.1. Potestad Tributaria

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

La Potestad Tributaria, ha recibido diferentes denominaciones dependiendo del tratadista que aborde el tema. Algunas de ellas son: Poder Tributario, Poder Fiscal, Poder de Imposición, Potestad Impositiva, Supremacía Tributaria.

Así para Carlos M. Giuliani Fonrouge, la Potestad Tributaria es el Poder Tributario y significa "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción."¹

En cambio Sergio Francisco De la Garza, cita que el Poder Tributario es "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."²

¹Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, 5ª - Edición. Tomo I. Editorial De Palma. Buenos Aires Argentina. 1993. p. 296.

² De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 12ª. Edición. Editorial Porrúa. México. 1992. p. 207.

Por su parte el tratadista Héctor B. Villegas, señala que Potestad Tributaria "es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia espacial."³

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

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

1.2. Características de la Potestad Tributaria.

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

La Potestad Tributaria es abstracta, porque el Estado al actuar de una manera soberana y general determina cuales van a ser los hechos o situaciones (hechos imposables), los que al realizarse por los particulares (hecho generador del crédito fiscal) darán nacimiento a la obligación tributaria.

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

Es permanente, porque la Potestad nace y deriva de la Soberanía del Estado, de manera que subsiste con el Estado mismo y por consecuencia se extingue con el mismo Estado.

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

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

1.3. La Potestad Constitucional en Materia de Contribuciones.

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

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

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

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

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

Ahora bien, empecemos con analizar la Potestad Tributaria de la Federación, los Estados, Distrito Federal y Municipios que contempla la Constitución Política Mexicana.

A) Federación.

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

Lo anterior, se viene a reforzar con el artículo 74, fracción IV constitucional, que establece que: son facultades exclusivas de la cámara de diputados el de examinar, discutir anualmente el presupuesto de la Federación discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

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

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:
(...)

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1°. Sobre el comercio exterior.

2°. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución.

3°. Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguro.

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

5°. Especiales sobre:

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

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

- a) Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;
- b) Gravan el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- c) Prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- d) Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

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

t) Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, cuando deben pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional;

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

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

Asimismo, el artículo 118 de la Constitución en su fracción I establece que: no pueden sin el consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

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

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

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

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

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

Asimismo, estamos de acuerdo con lo que cita Sergio Francisco de la Garza⁶ al afirmar que el artículo 73 fracción X Constitucional no deriva poderes tributarios exclusivos a la Federación, lo cual lo reafirma la siguiente tesis aislada que para tal efecto ha expedido la Segunda Sala y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Instancia: Segunda Sala
Época: Quinta Época
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: CXXI
Tesis: Aislada

⁵ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p.379

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, pp. 228-229

Página: 1890

SUELDOS Y SALARIOS, IMPUESTOS SOBRE. (ESTADOS FACULTADES DE LOS). No debe estimarse que las Entidades Federativas estén constitucionalmente incapacitados para imponer tributos sobre sueldos y salarios, aunque los artículos 73, fracción X, y 123 de la Constitución concedan facultad exclusiva al congreso de la Unión en materia de trabajo, de donde pudiera deducirse que toda modalidad relacionada con trabajo y salarios es materia exclusivamente federal; y sin que, al efecto que la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta grave sueldo, salarios y demás prestaciones similares de empleados y trabajadores; ni debe tampoco estimarse por estos conceptos que, al gravar esa fuente de ingresos, los Estados incurran en una duplicación de impuestos; ya que, entre las facultades exclusivas conferidas al congreso de la Unión, no figura la de expedir leyes que graven sueldos y salarios, siendo, por tanto, evidente que esta facultad impositiva es concurrente, y por lo mismo, tanto la Federación como los Estados pueden imponer gravámenes sobre tales percepciones.

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

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

B) Estados o Entidades Federativas.

El principio que marca la Constitución, es que las facultades de la Federación y de los Estados son concurrentes para establecer impuestos, con el objeto de cubrir sus presupuestos de egresos respectivos, con las limitaciones que la misma Constitución marca. Así que el Congreso de la Unión no puede imponer limitaciones o prohibiciones a la Potestad Tributaria de los Estados que la propia Constitución no haya establecido ya que de lo contrario estaría actuando de manera inconstitucional.

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

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

a) Las prohibiciones que tienen para imponer contribuciones en determinadas materias de acuerdo a lo establecido por el artículo 117 constitucional.

b) Que de acuerdo con lo establecido por la fracción I, del artículo 118 constitucional, podrán establecer derechos en materia de tonelaje y puertos, así como imponer contribuciones o derechos en importaciones y exportaciones siempre y cuando el Congreso de la Unión les autorice tal facultad.

c) Respetar las materias en las que de manera exclusiva la Federación puede establecer contribuciones de acuerdo con lo establecido por la fracción XXIX-A constitucional.

C) Municipios.

El artículo 115 constitucional, establece: "los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor", asimismo, "percibirán las contribuciones, incluyendo las tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tenga por base el cambio de valor de los inmuebles" y los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo (agua potable y alcantarillado, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito entre otros servicios a su cargo).

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

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

D) Distrito Federal.

La Constitución en el artículo 122, apartado C, Base primera, fracción V, inciso b), establece que: la Asamblea Legislativa del Distrito Federal tendrá la facultad

de examinar y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

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

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

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

1.3.1. Concurrencia de la Potestad Tributaria

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

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

La misma Constitución, sólo se limita a enunciar:

a) Algunas áreas que corresponde gravar exclusivamente a la federación (artículo 73, fracción XXIX-A).

b) Algunas áreas que por prohibición de gravar a los Estados y por analogía al Distrito Federal corresponde exclusivamente a la Federación (artículo 117, fracciones I a la VIII).

c) Otras áreas que permite gravar a los Estados y por Analogía al Distrito Federal previa autorización del Congreso de la Unión (artículo 118 fracción I y 117 fracción IX).

d) Áreas, que aunque se le concede a la Federación la facultad exclusiva de legislar, no se le concede la facultad expresa de gravarlas exclusivamente. (Artículo 73, fracción X).

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

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

1.3.2. Principio de Legalidad de las Contribuciones.

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

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

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

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: 91-96 Primera Parte

Tesis: Jurisprudencial

Página: 173

"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

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.* p. 265

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

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

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

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

Volúmenes 9 1-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles.

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

NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

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

1.3.3. Principio de Reserva de Ley de las Contribuciones.

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

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

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

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

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

⁸ *Ídem*

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

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

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

"Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Noviembre de 1997

Tesis: P CXLVIII/97

Página: 78

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la

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

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

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

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

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

1.4. La Relación Jurídico Tributaria

Es importante abordar otros temas, como el de la Relación Jurídico Tributaria, y el de la Obligación Tributaria, con el objeto de comprender de una manera completa el Sistema Tributario.

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

Por lo anterior, podemos concluir, que de la realización de los diversos presupuestos establecidos en las leyes fiscales, dan nacimiento a la relación jurídico tributaria, la cual se puede diferenciar de la Obligación Tributaria, en el sentido de que la relación jurídico tributaria impone obligaciones a los dos sujetos de la relación (sujeto activo y sujeto pasivo), en cambio la Obligación Tributaria, únicamente esta a cargo del sujeto pasivo más nunca del sujeto activo.

Hemos que explicar la Relación Jurídica Tributaria, por lo que a continuación me permito citar a Emilio Margáin¹⁰ el cual considera "que la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones, que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."

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

¹⁰ Idem.

Asimismo, el tratadista Giuliani Fonrouge,¹¹ al referirse a la Relación Jurídico Tributaria cita que ésta se integra por los derechos y obligaciones que emergen del ejercicio del Poder Tributario (Potestad Tributaria), que alcanzan al titular de ese poder y a los contribuyentes y terceros.

Es importante comentar, que de la Relación Jurídico Tributaria nacen una serie de Obligaciones las cuales de acuerdo con Sergio Francisco de la Garza,¹² se pueden clasificar en: Obligaciones de dar (Obligación Tributaria), de hacer, de no hacer y de tolerar.

- Obligaciones de Dar (Obligación Tributaria): consisten generalmente en una prestación pecuniaria, aunque esporádicamente pueden ser prestaciones en especie, ejemplo de este tipo de obligación:

- a) El pago de un tributo.

- b) Reembolso de un tributo o de una prestación fiscal pagada indebidamente.

- c) Pago de un interés moratorio.

- d) Garantía de prestaciones tributarias.

- e) Pago de gastos de ejecución.

- f) Pago de una sanción pecuniaria o multa.

- Obligaciones de hacer: tienen como contenido la prestación de un hecho: presentar una declaración, un informe, un aviso, un dictamen, etc.

- Obligaciones de no hacer: consisten en la no realización de una determinada conducta: no introducir mercancías de contrabando, etc.

- Obligaciones de Tolerar: consisten en soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria: tolerar una visita domiciliaria, etc.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. Cit.*, p. 388

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, pp. 451-452

1.5. Elementos Subjetivos de la Relación Jurídico Tributaria.

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

1.5.1. Sujeto Activo.

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

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

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

1.5.2. Sujeto Pasivo

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, establecía que: sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. A su vez el Código Fiscal Federal del 30 de diciembre de 1966, decía que: sujeto pasivo de un crédito fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. Nuestro

Código Fiscal Federal en vigor no tiene una definición de lo que debe entenderse por sujeto pasivo.

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

En nuestro sistema jurídico, por disposición constitucional son: sujetos pasivos los ciudadanos mexicanos conforme lo establezcan las leyes fiscales respectivas del lugar de residencia. No obstante lo anterior es importante aclarar que también los extranjeros pueden ser sujetos pasivos de la Relación Jurídica Tributaria, es decir, ser sujetos obligados a pagar impuestos debido a que la Constitución no establece tal prohibición, por lo que una ley ordinaria puede establecer un impuesto a los extranjeros tal y como sucede con el artículo 3° de la Ley de Nacionalidad y Naturalización y el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

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

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

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

También, pueden ser Sujetos Pasivos, los Organismos Descentralizados del Estado, con personalidad jurídica propia, la Federación, los Estados y Municipios cuando así lo establezcan las leyes (generalmente se refiere cuando realizan actividades que no corresponden a sus funciones propias de derecho público).

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

Para Flores Zavala¹³ el Sujeto Pasivo se puede clasificar por:

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

Mario Pugliese¹⁴ clasifica al Sujeto Pasivo en:

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

¹³ Flores Zavala, Ernesto, *op. Cit.* pp. 93-114.

¹⁴ Pugliesi Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*. FCE, México, 1946. pp. 191-216.

Sergio Francisco de la Garza¹⁵ clasifica al Sujeto Pasivo en:

- Sujeto Pasivo principal;
- Sujeto Pasivo por adeudo ajeno;
- Sujeto Pasivo responsable por sustitución;
- Sujeto Pasivo responsable por solidaridad;
- Sujeto Pasivo responsable objetivamente;

Para Dino Jarach¹⁶ los Sujetos Pasivos se pueden clasificar de acuerdo al tipo de responsabilidad de la siguiente manera:

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

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

1. Responsable Contribuyente: "es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal, es decir, es el típico sujeto que realiza el acto considerado como hecho generador del crédito fiscal se convierte en el sujeto pasivo de la obligación tributaria."

2. Responsable por Sustitución: "es el sujeto que en virtud de una disposición fiscal, está obligado al pago de un crédito fiscal, no porque haya intervenido de manera directa y personal en el mismo, sino por haber exigido al contribuyente el pago del crédito fiscal. Ejemplos: funcionarios públicos, magistrados, corredores públicos, notarios, retenedores, recaudadores, etc."

3. Responsable por Garantía: "es la persona que voluntariamente de su propiedad otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, pp. 492-514

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

propio o por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del pago de un tributo cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al llegar su exigibilidad, el obligado directo (contribuyente) no lo cubra.”

4. Responsable Solidario: “es la persona física o moral, nacional o extranjera, que por mantener una relación jurídica con el sujeto pasivo principal y por disposición de la ley tributaria, adquiere conjuntamente con éste la obligación de cubrir a contribución a cargo del contribuyente directo. Ejemplos de estos: donadores universales, herederos, representantes.”

5. Responsabilidad Objetiva: “se presenta cuando el adquirente de un bien o e una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo directo de las contribuciones que haya dejado pendientes el propietario anterior y que graven a tal bien o negociación.”

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

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

Determinaremos que clase de responsabilidad tienen los sujetos pasivos que enumera el artículo 26 de nuestro Código Tributario Federal en vigor. Al efecto el mencionado precepto establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

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

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación,

cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

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

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

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

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

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

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

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

acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

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

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de esa contribución.

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

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

XVI.- (Se deroga)

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

responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

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

Con base a la transcripción anterior podemos determinar lo siguiente:

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

1.6. La Obligación Tributaria

Se define a la obligación cómo el vínculo jurídico en virtud del cuál un sujeto denominado acreedor exige a otro denominado deudor una prestación que puede consistir en un dar, en un hacer o en un no hacer.

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

Las diferencias de la Obligación tributaria con la Obligación en Derecho Privado son:

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

1.7. Nacimiento y Determinación de la Relación Jurídico Tributaria

Los tratadistas Dino Jarach y Giuliani Fonruoge¹⁷, entre otros sostienen que para que pueda nacer la Obligación Tributaria se requiere de dos elementos:

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

¹⁷ idem.

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

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

A su vez el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

1.7.1. El Hecho Imponible

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

Podemos definir al Hecho Imponible, como: la hipótesis normativa prevista en la ley, la cual genera al realizarse la obligación tributaria.

En nuestra legislación, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación hace referencia al Hecho Imponible, al referirse que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

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

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

El Hecho Imponible cuenta con varios aspectos¹⁸: legal, personal, material, temporal, espacial y cuantitativo.

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

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

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

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, pp. 4 18-449

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

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

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

1.7.2. El Hecho Generador del Crédito Fiscal

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

1.7.3. Criterios de Vinculación del Hecho Imponible con el Sujeto Activo

Los criterios de vinculación del Hecho Imponible, con los Sujetos Pasivo y Activo de la relación Obligación Tributaria, son los elementos que enlazan a los dos sujetos de la relación tributaria con el objeto de atribuir al Sujeto Pasivo una Obligación Tributaria o un derecho.

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

Otros criterios que en un momento determinado podría utilizar el legislador de acuerdo con el autor Flores Zavala¹⁹ son: la edad, el sexo, el estado civil, la ocupación, la personalidad física o moral, la religión, etc.

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

1.7.4. Determinación de la Obligación Tributaria

Para Giuliani Fonrouge, la determinación es, un "acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."²⁰

Para Sergio Francisco de la Garza, la determinación es, "un acto del sujeto pasivo, por el que reconoce, que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o (sic) alícuota ordenada por la Ley."²¹

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

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto, *op. Cit.* pp. 76-91

²⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. Cit.*, p. 493

²¹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, p. 556

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

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

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

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

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

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

La determinación estimativa, es aquella que realiza el fisco al no contar con una base cierta o presunta establecida en la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene

naturaleza económica, esta clase de determinación se encuentra establecida en los artículos 6, 55, 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación Vigente.

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

CAPÍTULO II

LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS.

2.1. Las Contribuciones.

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

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

Al respecto, Dino Jarach¹ define al tributo como: "la prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."

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

Asimismo, Giuliani Fonrouge define al tributo como: "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público."²

¹ Jarach, Dino, *op. Cit.* p.11.

² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 311

2.2. Características de las Contribuciones.

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

- a) Públicos; porque los tributos son ingresos que el Estado percibe, en virtud de su potestad tributaria que constituyen una parte del Derecho Público.
- b) Prestaciones en dinero o en especie; debido a que los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, dichas prestaciones son generalmente en dinero aunque también puede ser en especie (granos, yerbas, uvas, oro, animales, etc.).
- c) Obligaciones ex-lege, es decir, "que la fuente de ellos está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis".³
- d) Es resultado de una relación jurídico tributaria, es decir, de la relación que existe entre el sujeto activo (Fisco) que tiene el derecho de exigir al sujeto pasivo (contribuyente) el pago de prestación (tributo) generalmente en dinero.
- e) Proporcionar al Estado recursos para que éste realice sus funciones.
- f) Deben de ser justos, es decir, equitativos y proporcionales.

2.3. Clasificación de las Contribuciones según el Código Fiscal de la Federación.

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

³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.* p. 323

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

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

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este

Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.”

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

Asimismo, el tratadista Giuliani Fonrouge⁴, clasifica a los tributos o contribuciones en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Además, es importante aclarar que los tributos llamados tasas en la doctrina extranjera, son conocidos en la legislación tributaria mexicana como derechos, y las contribuciones especiales son las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.

2.4. Los Impuestos.

En éste punto, profundizaremos con detalle en, la definición, la clasificación y los principios tanto teóricos como constitucionales de los impuestos.

2.4.1. Definición.

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

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su 2º artículo establece que “impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar la personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones I, III y IV de este artículo.”

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, pp. 315-325.

Al respecto, Giuliani Fonrouge, cita que son "impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder tributario de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hecho imponibles."⁵

El tratadista Giannini, citado por Sergio Francisco de la Garza, define al impuesto como "la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir, en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el monto establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada."⁶

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

2.4.2. Clasificación de los Impuestos.

a) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

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

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

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

⁵ *Ibidem*, p. 319

⁶ De la garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 372

b) Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los impuestos reales son; "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva."⁷ Ejemplos: el impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos, el impuesto al valor Agregado y el impuesto predial.

Los impuestos personales; "en un principio recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia."⁸ Ejemplo de estos impuestos: el impuesto sobre la renta.

c) Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

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

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

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

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se

⁷ Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires. Argentina. 1952, p. 52

⁸ *Ibíd.*

establecen, no con el deseo de que produzcan ingresos, sin con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

e) Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

Esta clasificación fue propuesta por Dino Jarach, el cual cita que los impuestos Subjetivos "son aquellos que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria"⁹, y los impuestos objetivos aquellos en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.

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

El impuesto sobre la Renta es aquel "que se propone gravar la riqueza en formación."¹⁰ La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de otros.

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

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

g) Clasificación de los Impuestos según la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003.

El Art. 1°- A. frac. I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003 clasifica los impuestos en:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al activo.

⁹ *Ibidem*, p. 122

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 392

3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:
 - A. Gasolina, diesel, gas natural y gas licuado de petróleo para combustión automotriz
 - B. Bebidas alcohólicas.
 - C. Cervezas y bebidas refrescantes.
 - D. Tabacos labrados.
 - E. Telecomunicaciones
 - F. Aguas, refrescos y sus concentrados
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.
9. Impuestos al comercio exterior:
 - A. A la importación.
 - B. A la exportación.
10. Impuesto sustitutivo del crédito al salario
11. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.
12. Accesorios.

2.4.3 Principios de los Impuestos.

En los impuestos, se consideran principios teóricos y constitucionales que a continuación se especifican.

2.4.3.1. Principios Teóricos de los Impuestos.

a) Principios de Adam Smith.

El economista Adam Smith en su obra titulada "La Riqueza de las Naciones" en específico en su libro V dedicada al estudio de los impuestos, en donde fórmula

cuatro grandes principios fundamentales en materia de impuestos, los cuales son:

1° Principio de Justicia. Este principio a la letra dice que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.”¹¹

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

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

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

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

2° Principio de Certidumbre. En este principio el economista Adam Smith establece que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de

¹¹ Smith, Adam, *La riqueza de La Naciones*, trad. Española, De palma, Buenos Aires, Argentina, 1957. p. 684

ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, a cantidad a pagar deben de ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no sucede los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto genera toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”

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

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

3° Principio de Comodidad. Adam Smith lo fórmula de la manera siguiente: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a

su voluntad, si estos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta." De lo anterior podemos concluir que principio de comodidad consiste en que el realizar el pago de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales deben ser lo mas fácil y conveniente para el contribuyente, es decir, se debe buscar la forma y el período de pago del impuesto que más convenga al sujeto pasivo, ya que de la observancia de este principio dependerá el cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, siendo la más importante la obligación de pago y así evitando la evasión fiscal.

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

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

b) Principios de Adolfo Wagner.

Asimismo, Sergio Francisco de la Garza¹² cita al tratadista Alemán Adolfo Wagner al igual que el economista inglés Adam Smith, en su "Tratado de la Ciencia de las Finanzas", mejor conocido por su nombre en francés "Traité de la Science des Finances" elabora nueve principios de los impuestos, los cuales son agrupados en cuatro categorías:

Primera. Principios de Política Financiera:

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

Segunda. Principios de Economía Pública:

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

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

- 1° Generalidad.
- 2° Uniformidad.

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

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

Primera. Principios de Política Financiera.

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

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 406-407

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

Segunda. Principios de Economía pública.

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

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

Tercera. Principios Equidad.

1° Principio de Generalidad. Este principio establece que los impuestos solo deben tener finalidades fiscales, que debe existir proporcionalidad en los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas.

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

Cuarta. Principios de Administración Fiscal.

1° Principio de Comodidad de la Imposición. Este principio se realiza a través de establecer que el pago del impuesto se haga en moneda de curso legal, que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible el domicilio del causante, que la época de pago sea la que resulte más ventajosa para el

contribuyente, que los procedimientos de control y percepción de los impuestos deben de ser lo menos molestos para el contribuyente.

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

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

- Mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- Simplicidad en la organización del sistema de impuestos.
- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida.
- Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos.
- El rigor jurídico y la precisión.
- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la Ley.
- Las disposiciones relativas a las penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o control de impuestos.
- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

2.4.3.2. Principios Constitucionales de los Impuestos.

Los principios y lineamientos constitucionales de los impuestos y del Derecho Fiscal Mexicano se encuentran establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del

Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

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

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

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

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

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

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

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo 1, Parte SCJN

Tesis: 273

Página: 255

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

Octava Época:

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

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

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

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

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

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

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo 1, Parte SCJN

Tesis: 275

Página: 256

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Séptima Época:

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

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

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

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

Amparo en revisión 44 1/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

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

Amparo en revisión 2945/9 7. 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: Tere 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 Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C. V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo 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.

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

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

4. La falta de proporcionalidad tributaria depende de circunstancias generales y no de situaciones particulares de un contribuyente.

5. El carácter desproporcionado de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la Ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

6. Que la proporcionalidad radica que las personas contribuyan para el gasto de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, que la persona que obtenga mayores ingresos pagará más impuestos y viceversa.

7. Que la falta de proporcionalidad de un impuesto debe ser probada por el contribuyente.

B) Principio de Equidad Tributaria.

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

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

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: PJJ. 41/97

Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de

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

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

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

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

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

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

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

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

Tesis: PJJ. 24/2000

Página: 35

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C) Principios de Legalidad y de Reserva de Ley de las Contribuciones.

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

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

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

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

D) Principio de Destino al Gasto Público.

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

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

Séptima Época

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo 1, Parte HO

Tesis: 367

Página: 339

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción I del artículo 65 de la Constitución

General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional; la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

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

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

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

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

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

Cinco votos.

NOTA: Informe 1969, Pág. 25.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 165

Página: 167

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

Séptima Época:

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

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

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

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

Amparo en revisión 5994174. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos.

De las anteriores tesis jurisprudenciales podemos concluir:

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

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

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

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 96

Página: 107

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando,

alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Octava Época:

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

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

Amparo en revisión 3647/89. Auto Refaccionaria La Petrolera, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 90.

Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial del Sureste, S. A. 9 de mayo de 1991. Se resolvió revocar la sentencia, en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 94190. Monsan Construcciones, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

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

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

2.5. Los Elementos Esenciales del Impuesto.

Entre los elementos esenciales del impuesto, esta el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto del impuesto, la base del impuesto, la tasa o cuota del impuesto, la tarifa del impuesto y la época de pago.

2.5.1. Sujeto Activo.

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

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

Las facultades del sujeto activo son:

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

2.5.2. Sujeto Pasivo.

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

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

- Obligaciones de Dar (Obligación Tributaria):
 - a) El pago de un tributo.

- b) Pago de un interés moratorio.
- c) Garantía de prestaciones tributarias.
- d) Pago de gastos de ejecución.
- e) Pago de una sanción pecuniaria o multa.

- Obligaciones de hacer: tienen como contenido la prestación de un hecho: presentar una declaración, un informe, un aviso, un dictamen, etc.

- Obligaciones de no hacer: consisten en la no realización de una determinada conducta: no introducir mercancías de contrabando, no evadir impuestos, no cometer defraudación fiscal, etc.

- Obligaciones de Tolerar: tolerar una visita domiciliaria, una revisión de gabinete, etc.

2.5.3. Objeto del Impuesto.

El tratadista Flores Zavala define al objeto del impuesto como la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.¹³ El objeto del impuesto puede ser entonces la enajenación o adquisición de un bien mueble o inmueble, la realización de una actividad determinada, una erogación, etc.

Asimismo, Alfonso Cortina Gutiérrez¹⁴ cita que el objeto del impuesto es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida.

Por su parte, Jesús Quintana Valtierra¹⁵ cita que el objeto del impuesto es aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo a favor del sujeto activo (fisco), es decir, el objeto del impuesto es la prestación del mismo.

¹³ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.* pp. 114-115.

¹⁴ Cortina Gutiérrez, Alfonso, *La obligación tributaria y su causa*. Ed. Porrúa, México. 1976, p. 51.

¹⁵ Quintana Valtierra, Jesús. *op. cit.* p. 63.

2.5.4. Base del Impuesto

El tratadista Flores Zavala¹⁶ entiende por base del impuesto a la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el valor de una porción hereditaria, número de kilos adquiridos, etc.

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

2.5.5. Tasa o Cuota del Impuesto.

La tasa del impuesto es "la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa forma de porcentaje."¹⁷ En otras palabras, si la tasa del impuesto es del 35%, quiere decir que por cada 100 pesos, 35 pesos corresponden de cuota del impuesto, o bien, se puede establecer que por cada 100 pesos se tiene que pagar de impuesto una cantidad de 32 pesos (cuota fija).

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

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

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

2.5.6. Tarifa del Impuesto.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 115.

¹⁷ *Ibid.*

categoría. Las tarifas pueden ser de dos tipos proporcionales progresivas directas y proporcionales progresivas inversas.

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

Tarifa Proporcional Progresiva Directa

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

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

Tarifa Proporcional Progresiva Inversa

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

2.5.7. Época de Pago.

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

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

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

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

- a) Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.
- b) Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.
- c) Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el reglamento de este código.
- d) Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la

información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago.

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 de conformidad con lo dispuesto en los artículos 20, 31 y 32-B, fracción III del Código Fiscal de la Federación autoriza a las instituciones de Crédito para recibir las declaraciones para el pago de los impuestos.

Asimismo las reglas 2.14 y 2.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002 establece dos formas mediante las cuales los contribuyentes deberán realizar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios o impuesto sustitutivo de crédito al salario: Pagos Provisionales Vía Internet y Pagos Provisionales por Ventanilla Bancaria (Tarjeta Tributaria).

A.- Pagos Provisionales Vía Internet.

Esta forma de pago se encuentra regulada a través de la regla 2.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2003, y se estableció con el objeto de simplificar y facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

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

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

a) Personas Morales:

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

b) Personas Físicas:

- Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1, 000,000.00 sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Que realicen actividades diferentes de las empresariales y que los ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Las que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 o a \$300,000.00, según sea el caso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe aclarar que la regla 2.16.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 establece que los medios de identificación automatizados que generen las instituciones bancarias y los desarrollos informáticos o el Servicio de Administración Tributaria, sustituyen a la firma autógrafa y producen los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, y tienen el mismo valor probatorio, lo anterior en virtud de que no se utilizan ya formularios autorizados para la presentación de pagos provisionales.

B.- Pagos Provisionales a través de Ventanilla Bancaria Mediante Tarjeta Tributaria.

Esta forma de pago se encuentra regulada a través de la regla 2.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2003, y se estableció con el objeto de simplificar y facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El contribuyente al acudir a la ventanilla bancaria utilizará la Tarjeta Tributaria para realizar los pagos provisionales de impuestos federales y retenciones correspondientes al mes de julio de 2003 y subsecuentes.

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

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

podrá realizar el pago en efectivo o mediante cheque a nombre de la Tesorería de la Federación.

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

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

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

1. Pagos a través de ventanilla bancaria.

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

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

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

- Aquéllas que por alguna de las obligaciones a declarar no resulten con impuesto a pagar ni con saldo a favor, por la obligación de que se trate, siempre que no deriven de compensaciones, de estímulos o de crédito al salario. En este caso, la declaración que se presente deberá contener la información estadística contenida en la dirección de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- En el caso de declaraciones presentadas con cantidad a pagar y que posteriormente se tengan que corregir a través de una declaración complementaria, sin impuesto a cargo o saldo a favor por la misma obligación.
- Las declaraciones que resulten sin pago o en ceros por todas las obligaciones y este resultado no derive de la aplicación de compensaciones, estímulos y crédito al salario.
- Aquéllas que tengan por objeto corregir errores relativos al Registro Federal de Contribuyentes, nombre, denominación o razón social, periodo de pago (corrección de datos).

Las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores al mes de julio de 2003, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, deberán presentarlas en las formas oficiales aprobadas 1-E, 1-D, 1-D1 y 17, ante las instituciones bancarias autorizadas.

El plazo para realizar tales pagos vence a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes o periodo al que corresponda el pago. El banco le entregará el recibo electrónico bancario de pago de sus contribuciones con el sello digital

generado por el banco, el cual se debe de conservar como comprobante de pago.

Cabe aclarar que la regla 2.16.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 establece que el uso de la Tarjeta Tributaria sustituye a la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes y tiene el mismo valor probatorio.

CAPÍTULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO

4.1. Incumplimiento del Principio de Reserva de Ley.

En el primer capítulo explicábamos que el principio de reserva de ley establece que toda contribución, al igual que sus elementos esenciales, debe estar contenida en una ley formal y materialmente expedida por el Poder Legislativo, y que tal ley debe ser de carácter general, abstracta e impersonal. Constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija, en la que se establezcan los elementos y alcances de esa obligación contributiva, es decir, el principio de reserva de ley "establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en Ley, entendiendo a ésta como un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría."²⁰

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido en jurisprudencia, visible en la página 173 del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96 Primera Parte, y también la número 162, visible en la página 165, Tomo 1, Parte SCJN, Apéndice de 1995; ambas de la Séptima Época, las cuales son del rubro y texto siguiente:

"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

²⁰ Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho. México, Ed. Porrúa, 1994, p. 167.

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

3.2. Definición de Impuesto Sobre la Renta

A falta de una definición precisa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tomaremos como definición la expresada por Sergio De la Garza: "El Impuesto Sobre la Renta es el tributo que tiene por objeto gravar la riqueza en formación de las personas."¹⁹

3.3. Estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2003

Con motivo de la Reforma Fiscal de 2002 se abrogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, creándose de esta manera una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cuál entró en vigor a partir del primero de enero de 2002 y la actual Ley vigente en el 2003 presenta una minuta presentada por el Ejecutivo Federal el pasado día 4 de noviembre del año 2002, así como a diversas iniciativas presentadas por Diputados y Senadores integrantes de los diversos Grupos Parlamentarios representados en ambas Cámaras del Congreso de la Unión que reforman, derogan y adicionan, diversas disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Entre los principales aspectos que contiene esa minuta se encuentran los siguientes:

Se precisa el concepto de prestaciones de previsión social, señalándose que dichas prestaciones deberán ser otorgadas de manera general y su pago a los trabajadores será deducible para los patrones, y se prevén los requisitos mínimos que deberán observarse para que tales ingresos se consideren exentos, aclarando que tal prestación no es parte de la remuneración por los servicios prestados; ello con el fin de evitar que se perjudique a los

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, p. 392.

trabajadores de bajos ingresos por la aplicación de las disposiciones de la Ley en esta materia.

Se establece que el crédito al salario mensual pagado sea definitivo a favor de los trabajadores, de manera que, sin afectar su ingreso disponible, se simplifique el cálculo del impuesto anual.

En la enajenación de acciones en la Bolsa de Valores, se propone establecer una tasa de retención de 5% sobre el ingreso obtenido por esa enajenación.

Se precisa la mecánica para determinar el costo fiscal de las acciones para el caso de su enajenación, el cual se obtendrá comparando el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al momento de la adquisición de las acciones contra el mismo saldo al momento de enajenarlas.

Se precisa la exención que tienen las personas morales dedicadas al sector primario –actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas- para que la misma se aplique a aquellas personas morales que cuenten con un máximo de 10 socios, respetándose el límite de los 20 salarios mínimos elevados al año, haciendo la excepción en favor de ejidos y comunidades.

Se amplía la posibilidad de deducir los intereses pagados por créditos hipotecarios para vivienda contratados con cualquiera de los integrantes del sistema financiero y no solamente con las instituciones de crédito u organismos auxiliares.

Se propone limitar la posibilidad de aplicar el crédito fiscal que se otorga del 30% por investigación y desarrollo tecnológico a 10 ejercicios, aplicando ese crédito antes de disminuir los pagos provisionales.

Se modifica el acreditamiento del gravamen derivado de la distribución de dividendos para que pueda efectuarse contra el impuesto causado en el mismo ejercicio y en los dos siguientes.

Se establece un mecanismo para que a las empresas sujetas a concurso no se les considere como ingreso acumulable el monto de las deudas perdonadas por sus acreedores, ello con el propósito de sanear la situación económica de las empresas que se encuentren en esa situación.

Se señala que el Servicio de Administración Tributaria dará a conocer los datos de las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, a través de su página en Internet, lo cual contribuirá a que los contribuyentes cuenten con mayor información al respecto.

Se establece que los pagos realizados a sociedades o asociaciones civiles o por el servicio de suministro de agua para uso doméstico o de recolección de basura, podrán deducirse cuando sean efectivamente erogados.

Se incorpora al texto de la Ley, la posibilidad de que los contribuyentes puedan deducir el monto del crédito al salario que absorbieron.

Se establece, en materia de fondos de pensiones, que no es necesario que los bienes se afecten en fideicomiso cuando sean administrados por las Afores, y además, que las inversiones se realicen en las sociedades de inversión especializadas para fondos de ahorro para el retiro.

Se establece que, tratándose de la enajenación de acciones en bolsa de valores, el custodio de las acciones será quien efectúe la retención del impuesto correspondiente.

Se prevé que también son personas morales con fines no lucrativos las instituciones educativas creadas por Decreto presidencial o por Ley, que tengan por objeto la enseñanza.

Se modifica el régimen fiscal de las sociedades de inversión, con la finalidad de no afectar la operación de este importante instrumento financiero.

Se precisa que son ingresos exentos de las personas físicas las indemnizaciones por riesgo, pero solamente las de trabajo.

Se aclara que, tratándose de personas físicas, están exentos la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador.

Se precisan las reglas que consideran como ingresos exentos de las personas físicas, a las ganancias por enajenación de acciones.

Se establece que cuando los contribuyentes hubieren optado por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, a efecto de que el crédito al salario mensual que se pagó a los trabajadores sea definitivo.

Se señala que, en tratándose del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, para determinar el 90% de los ingresos por dichas actividades, no se considerarán los ingresos percibidos por concepto de salarios.

Se adecuan las disposiciones de la Ley a las reformas propuestas en la ley de Coordinación Fiscal, para que los contribuyentes que tributen en el régimen intermedio, de pequeños contribuyentes y los que obtengan ingresos por la enajenación de terrenos o construcciones, efectúen pagos mensuales a la tasa de 5% aplicable a su utilidad fiscal, ante las entidades federativas donde obtengan sus ingresos, cuando dichas entidades hayan celebrado convenios de coordinación, y esa contribución podrá acreditarse contra el pago provisional del impuesto sobre la renta. Aclarando que tal hipótesis no será aplicable tratándose de REPECOS.

Se establece que la declaración informativa que deben presentar los REPECOS a la autoridad, se efectúe una vez al año.

Se establece una tarifa progresiva para el pago del impuesto de los pequeños contribuyentes.

Se incrementa la tasa del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario de 3% a 4%.

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

TÍTULO I	Artículos
DISPOSICIONES GENERALES.	1 al 9
TÍTULO II	
DE LAS PERSONAS MORALES	
Disposiciones Generales	10 al 16
CAPÍTULO I De los ingresos	17 al 28
CAPÍTULO II De las deducciones	
SECCIÓN I De las deducciones en general	29 al 36
SECCIÓN II De las inversiones	37 al 45
CAPÍTULO III Del ajuste por inflación	46 al 48
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.	49 al 60
CAPÍTULO V De las pérdidas.	61 al 63
CAPÍTULO VI Del régimen de consolidación fiscal	64 al 78
CAPÍTULO VII Del régimen simplificado	79 al 85
CAPÍTULO VIII De las obligaciones de las personas morales	86 al 89
CAPÍTULO-IX De las facultades de las autoridades	90 al 92
TÍTULO III	
DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS	
	93 al 105
TÍTULO IV	
DE LAS PERSONAS FÍSICAS	
Disposiciones Generales	106 al 109

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

TÍTULO V

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL	179 al 211
--	------------

TÍTULO VI

DE LOS TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

CAPÍTULO I De las inversiones en territorios con regimenes fiscales preferentes	212 al 214
CAPÍTULO II De las empresas multinacionales	215 al 217

TÍTULO VII

3.4. Elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Entre los elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se ubican los sujetos obligados, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, los cuales se especifican en seguida.

3.4.1. Sujetos Obligados

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

- a) Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a tal establecimiento permanente.
- c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, tales ingresos no sean atribuibles a éste.

3.4.2. Objeto

El Objeto del Impuesto Sobre la renta es:

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

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

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

3° Los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional de los residentes en el extranjero.

3.4.3. Base

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

3.4.4. Tasa o Tarifa

- a) Personas Morales.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas Morales aplicaran al resultado fiscal, es decir, a la base gravable la

tasa del 32% para calcular el impuesto anual. Asimismo la fracción III del artículo 14 de la mencionada ley establece que las personas morales para calcular sus pagos provisionales aplicaran la tasa del 32% a la utilidad fiscal del período del que vayan a presentar pagos provisionales.

Respecto a la tasa general del 32% de acuerdo a lo establecido por la fracción LXXXII del artículo Segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año 2003 se aplicará la tasa del 34%, la cual se disminuye anualmente en 1%, para que de tal manera a partir del 2005 se quede en 32%.

b) Personas Físicas.

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

Tarifa (artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)

Limite inferior	Limite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,153.22	0.00	3.00
5,153.23	43,739.22	154.56	10.00
43,739.23	76,867.80	4,013.10	17.00
76,867.81	89,355.48	9,645.12	25.00
89,355.49	106,982.82	12,767.04	32.00
106,982.83	215,769.06	18,407.70	33.00
215,769.07	En adelante	54,307.20	34.00

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

Tarifa (artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)

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

Respecto a las tarifas establecidas en los artículos 113 y 177 de la Ley mencionada, es importante mencionar que por disposición de las fracciones LXXXVII y LXXXVIII del artículo Segundo Transitorio de la Ley citada se deberán aplicar las tarifas establecidas en ellas para el cálculo de los pagos provisionales y anuales de los ejercicios fiscales 2003 y 2004 respectivamente para que a partir del 2005 la tasa del máxima del impuesto sea del 32%.

3.4.5. Época de Pago

a) Personas Morales.

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

Asimismo, el primer párrafo del artículo 14 del ordenamiento citado establece que las personas morales efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. Pero las personas morales que realicen

exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán realizar pagos provisionales semestrales conforme lo dispuesto en la fracción I, del artículo 81 de la Ley mencionada.

Respecto de los pagos provisionales las personas morales conforme lo establece la regla 2.14.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2003 están obligadas a presentar pagos provisionales vía Internet desde el mes de julio de 2002.

b) Personas Físicas.

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

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

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

En el caso de las personas físicas que tributen conforme al régimen de Pequeño Contribuyente presentarán a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, declaraciones mensuales las cuales tendrán el carácter de pagos definitivos de conformidad con la fracción VI, del artículo 139 del ordenamiento citado.

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

a) Pagos Provisionales Vía Internet las Personas Físicas:

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

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

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

b) Pagos Provisionales por Ventanilla Bancaria (Tarjeta Tributaria) las Personas Físicas que realicen:

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

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

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

- Personas que tributen en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

- Las Actividades Empresariales de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería y autotransporte de carga y de pasajeros, cuando opte por efectuar sus

declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores.

3.5. Concepto de Crédito al Salario

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

3.6. Definición de Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario

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

3.7. Tipo de Impuesto

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

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

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

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

Es un impuesto con fin extrafiscal ya que no tiene como fin principal la recaudación de ingresos para sufragar el gasto público, porque al revisar la redacción del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta podemos concluir que el fin de este impuesto es el limitar al patrón-contribuyente en el uso del acreditamiento del crédito al salario entregado a sus trabajadores contra el impuesto sobre la renta del propio patrón o del impuesto retenido de sus trabajadores, obligándolo de esta manera en absorber el crédito al salario hasta por un monto equivalente al 4% del valor total de las nómina del patrón.

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

3.8. Su Ubicación en la Ley de Ingresos de la Federación

El Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario se encuentra ubicado en la Ley de Ingresos en su artículo primero, apartado A, numeral 10, en el cual se contempla que el monto de su recaudación será de \$1,802.0.

3.9. Ubicación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

El artículo Tercero del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, es reformado en sus párrafos tercero, quinto, séptimo y octavo para quedar como sigue:

“Artículo Tercero. Del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

Único.

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

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

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 4%.

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

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

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que

presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que cumplan con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante todos los meses del ejercicio en el que se ejerza la citada opción.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

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

Artículo cuarto 02.

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

Único 02.

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

Transitorio

Único 03.

El presente Decreto entrará en vigor el 1º de enero de 2003.”

3.9.1. Sujeto Activo

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

3.9.2. Sujeto Pasivo

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

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

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

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

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

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

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

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

3.9.3. Objeto del Impuesto

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

3.9.4. Base Gravable

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

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

Asimismo la Resolución Fiscal Miscelánea para 2003 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002 aclara que se debe de entender por prestaciones en especie o en efectivo gravadas por el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, solamente aquellas que se encuentren gravadas con el Impuestos Sobre la Renta de conformidad con la misma Ley.

En este sentido, los conceptos asimilables a salarios para el cálculo del mencionado impuesto, solamente se considerarán gravados con el impuesto

sustitutivo del crédito al salario cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevea que se les pueda aplicar ese crédito.

3.9.5. Tasa del Impuesto

La tasa del para el cálculo del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es del 4%, la cual se aplica a la totalidad de las erogaciones realizadas por las personas físicas y morales por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

3.9.6. Época de Pago

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos la época de pago del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, asimismo se señala que el pago podrá ser anual, provisional y se determina la opción para no pagar el impuesto.

3.9.6.1. Pago Anual

El artículo Tercero Transitorio de la Ley mencionada establece que el impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, es decir, dentro de los tres primeros meses siguientes en que terminó el ejercicio fiscal tratándose de personas morales y en el mes de abril del año siguiente en que terminó el ejercicio fiscal tratándose de personas físicas.

3.9.6.2. Pago Provisional

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

Respecto a este punto de conformidad con las reglas 2.14.1 y 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicada el 30 de diciembre de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, las personas morales realizarán estos pagos provisionales a través de la página de Internet del Banco autorizado y las personas físicas dependiendo sus ingresos realizarán los pagos provisionales vía Internet o vía Ventanilla Bancaria (Tarjeta Tributaria) de conformidad con lo que disponen dichas reglas.

3.9.6.3. Opción de No Pagar éste Impuesto

Una de las peculiaridades el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es la opción que ofrecen los párrafos séptimo y octavo del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a los sujetos pasivos de este impuesto de no pagar ese impuesto siempre que cumplan con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante todos los meses del ejercicio en el que se ejerza la citada opción.

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

- a) Llevar una nómina en donde se identifiquen los ingresos de los trabajadores en forma individualizada que se les realice su pago de impuesto retenido.
- b) Conservar los comprobantes de pago de nomina a sus trabajadores en los cuales se especifique los ingresos obtenidos por cada uno de ellos y el impuesto que se retuvo por esos ingresos, así como las diferencias a favor que hayan resultado por motivo del crédito a salario.
- c) Cumplir con las obligaciones previstas en las fracciones I, II, V y VI del artículo 118 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- d) Haber pagado las aportaciones de seguridad social y las mencionadas en el artículo 109 de esta Ley que correspondan por los ingresos de que se trate.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO

3.1. Concepto de Renta

La renta es el producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo, lo anterior podemos observar que el concepto de la palabra renta es meramente económico.

La renta se clasifica de la siguiente manera: "renta bruta, renta neta, renta libre, renta legal, renta fundada y renta no fundada".¹⁸

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

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

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

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

¹⁸ Flores Zavala, Ernesto, *op. Cit.*, p. 441.

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 periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

"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, esté establecido por ley; segundo, 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."

En ese tenor, tenemos que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transcrito con anterioridad, no cumple cabalmente con los requisitos señalados por el principio en estudio. Al quedar establecido que toda ley que establezca un impuesto debe contener expresamente los caracteres esenciales del mismo y la forma y alcance de la obligación tributaria, 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 pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Ahora bien, del texto del artículo que contiene el impuesto en estudio, se desprende que el legislador no estableció con toda certeza y precisión el objeto y la base del tributo, lo que evidentemente resulta violatorio de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Respecto al objeto del impuesto, la Ley señala que lo constituye el realizar erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, sin embargo, el legislador fue omiso en señalar si el concepto a gravar, será la

nómina del total de los trabajadores, o si únicamente la de aquellos trabajadores que por su nivel de ingresos, recibieron en efectivo la diferencia a favor que exista entre el crédito al salario al que tienen derecho y el impuesto retenido, cuando el primero sea mayor al último; lo cual provoca incertidumbre en el contribuyente respecto del monto a pagar.

En relación a la base del impuesto, ésta no es señalada de manera clara y precisa, toda vez que al señalar como tal a "los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios"; incluye también a las prestaciones que no se encuentran gravadas por el impuesto sobre la renta, y aquellas asimilables a salario a las que no se les puede aplicar el crédito al salario, lo que provoca también un estado de incertidumbre al contribuyente.

Tan evidente es la imprecisión anterior, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publica la regla 12.1. contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, misma que señala:

"12.1. Para los efectos del Artículo Único que regula el impuesto sustitutivo del crédito al salario, se entienden por prestaciones en efectivo o en especie gravadas por el citado impuesto, aquellas que de conformidad con la Ley del ISR se encuentran gravadas también con este último impuesto. En este sentido, los conceptos asimilables a salarios para los efectos del citado Artículo Único, solamente se considerarán gravados con el impuesto sustitutivo del crédito al salario cuando la Ley del ISR prevea que se les pueda aplicar dicho crédito."

4.2. Incumplimiento del Principio de Proporcionalidad.

Como se expuso en el primer capítulo de este trabajo, la proporcionalidad de los impuestos se encuentra vinculada con la capacidad económica de los

contribuyentes, capacidad que debe ser gravada diferencialmente para que en cada caso el impacto sea distinto respecto a la cantidad y respecto al mayor o menor sacrificio que se ve reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que se produce, y en proporción a los ingresos obtenidos.

De éste modo, el legislador se encuentra obligado a graduar el impuesto de manera que la participación de los contribuyentes al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por los mismos al realizar el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia al mismo, es decir, que sea la base gravable la que permita medir esa capacidad económica y la tarifa o tasa la que exprese la parte de la misma que corresponde al ente público acreedor del tributo sino que también lo legitima y explica su existencia, condicionando toda su estructura y contenido.

Recordando que la figura del crédito al salario se instituyó en 1994, con la finalidad de equilibrar el impacto de la carga tributaria contenida en la tabla porcentual para los contribuyentes, teniendo el retenedor, la obligación de entregar a sus trabajadores la diferencia que exista, respecto del impuesto a cargo del contribuyente, tomando en cuenta el subsidio que le resulte aplicable, con el crédito al salario mensual que le corresponda, es decir, confrontadas estas cantidades le entregará la diferencia siempre que el crédito al salario sea mayor; pudiendo el retenedor disminuir la cantidad pagada al contribuyente, hasta el 31 de diciembre de 2002, de los impuestos que a su vez cubra al fisco federal.

En ese contexto, la naturaleza jurídica de esta carga difiere de los impuestos, ya que la finalidad primordial de éstos es la de allegarse recursos para satisfacer el gasto público y a cargo de los gobernados, lo que no acontece en el impuesto a estudio, por tanto el crédito al salario es una carga de tipo sui generis, que se podía recuperar contra el pago de los impuestos federales, con lo cual no afectaba el patrimonio del retenedor.

De ello, se colige que inclusive encuadra dentro de las figuras que la doctrina ha llamado obligación fiscal formal, diversa de la sustantiva.

En efecto, Raúl Rodríguez Lobato, señala que las obligaciones del contribuyente se pueden dividir en dos, aquéllas que imponen el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de colocarse en la hipótesis de causación regida por la ley, a las que denomina obligaciones fiscales sustantivas, es decir, a la obligación del gobernado de pagar los impuestos, y obligaciones fiscales formales, que son aquéllas que corren a cargo del propio contribuyente o de terceras personas y que implican un hacer o no hacer, pero que se distinguen de las primeras en virtud de su objeto, porque en ellas no se impone el pago, sino que buscan prevenir la evasión fiscal o bien reprimirla, de lo que se infiere que existen cargas fiscales tributarias para el gobernado como el pago de los impuestos y cargas fiscales no tributarias, como el crédito al salario, ya que éste se originó sin cargo al patrimonio del retenedor.²¹

Por ello, el crédito al salario se asemeja a la figura del subsidio, por lo que debe entenderse el otorgamiento de un beneficio del orden fiscal a la actividad económica de los trabajadores, para beneficiarlos con un mayor ingreso y a cargo del Estado, no de los gobernados.

De ello se infiere, que no varió la naturaleza de la figura descrita, por lo que aún tratándose de una institución de carácter sui generis, se asemeja todavía al subsidio o a la carga fiscal no tributaria.

Sirve de apoyo al anterior argumento, por analogía, el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada número CXXII/99, visible en la página 591 del Tomo X, octubre de 1999, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la cual expresa:

"SUBSIDIOS. NATURALEZA JURIDICA.- Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del

²¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Ed. Harla, 2000, p.139.

Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones correspondientes que modifiquen o revoquen un subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo."

Además, debe tenerse presente también que el objeto del impuesto sobre la renta, son los ingresos percibidos por las personas físicas o morales residentes en México, y en el extranjero cuando la fuente de riqueza esté en la República Mexicana, de conformidad con el artículo 1° de la Ley del ISR.

En ese contexto, el impuesto sustitutivo del crédito al salario, trastornó la naturaleza jurídica del crédito al salario, ya que de una obligación de carácter distinta a la de los impuestos, la convirtió en una carga contributiva que repercute en el patrimonio de los patrones que opten por no cubrir el impuesto, por tanto impide que recuperen el crédito al salario pagado en efectivo a su trabajadores, al obligarlos a absorberlo, situación que contraviene también lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, ya que el legislador ordinario debe respetar la naturaleza jurídica de las instituciones sin sustituir sus elementos esenciales, por lo que mediante una ley no puede trastornar, variar o

desnaturalizar la esencia de la realidad social o de las instituciones jurídicas, incluidas las fiscales, ya que en las reglas que regulaban el crédito al salario en años anteriores se le permitía al retenedor acreditar, incondicionalmente, las cantidades erogadas por ese concepto contra contribuciones federales, lo que respetaba el carácter de subsidio o de institución jurídica sui generis al final de cuentas, era el Estado y no el retenedor, quien soportaba esa carga fiscal, al permitir descontarlo contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, lo que se modificó en la actual ley.

Sirven de apoyo a lo anterior, por analogía, la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Corte, visible en la página 175, Tomo CXXXI, Quinta Época, y la tesis aislada de la misma Sala, visible en la página 28, Tomo Tercera Parte 1, Sexta Época, ambas del Semanario Judicial de la Federación, que respectivamente dicen:

"LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS.- Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que solo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación

puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos."

"FIANZAS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 95, 95 BIS Y 130 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE.- Los artículos 95, 95 bis y 130 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas son anticonstitucionales, porque cambian la naturaleza mercantil de las obligaciones derivadas de un contrato de fianza, convirtiéndolas en créditos fiscales, cuando se trata del cobro de una fianza otorgada a favor del Estado, y el legislador ordinario carece de facultades para modificar las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supuso el constituyente al admitirlas en nuestra Carta Magna; porque se está en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídica repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, y porque, además, los aludidos dispositivos legales, al quitar competencia a los tribunales residentes en las jurisdicciones de cada Estado, para conocer de los juicios a que den lugar las obligaciones derivadas de un contrato de fianza, implican una invasión a la soberanía de dichos Estados."

Por lo tanto, al trastornar la naturaleza jurídica del crédito al salario, también se vulnera el principio de proporcionalidad resguardado en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, ya que la prohibición de acreditar el crédito al salario pagado a sus trabajadores por los patrones, contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, lo convierte en una carga fiscal al patrimonio de los retenedores, misma que no refleja la capacidad contributiva del sujeto pasivo al trasladarle una carga económica y fiscal que no le corresponde.

Ahora bien, el impuesto en estudio también resulta violatorio del principio de proporcionalidad, toda vez que el hecho de que se tenga que pagar el impuesto, es decir, cuando se disminuya el crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores, sobre el total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, no manifiesta la capacidad contributiva del contribuyente, ya que no necesariamente la totalidad de los trabajadores va a recibir en efectivo ese crédito al salario al que tiene derecho, sino solamente aquellos que tienen cierto nivel de ingresos. Esto es, si yo como patrón realizo erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, pago nómina a 30 trabajadores, de los cuales únicamente tienen derecho al pago en efectivo del crédito al salario 5 empleados dado su bajo sueldo, y disminuyo esas cantidades entregadas, causo el impuesto sustitutivo del crédito al salario, aplicando una tasa del 4% sobre LA TOTALIDAD DE LA NÓMINA, es decir, sobre las erogaciones realizadas por los 30 trabajadores; evidentemente esto no refleja mi capacidad contributiva.

De igual manera, resulta desproporcional este tributo, en el sentido de que al considerar como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características enunciadas en el mismo precepto, cada una de ellas deberá pagar el impuesto sustitutivo por la TOTALIDAD del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado.

En efecto, tampoco refleja capacidad contributiva el hecho de que, por ejemplo, tres personas morales sean consideradas como una sola para efectos del impuesto sustitutivo del crédito al salario, por reunir alguna de las características enunciadas por el artículo tercero transitorio en estudio, ya que en el supuesto de que sólo una de ellas pague en efectivo el crédito al salario a sus trabajadores, y lo disminuya contra el ISR a su cargo, cada una de ellas aplicará la tasa del 4%, sobre la TOTALIDAD de la nómina, es decir, sobre la suma de las tres nóminas.

La consumación, de ésta clara violación a la proporcionalidad, podemos citarla de la más reciente determinación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que para una mejor comprensión de este asunto y por la importancia

que reviste la resolución en cita, a continuación presentamos un breve esbozo de los antecedentes.

El crédito al salario pagado a los trabajadores hasta el año 2001, lo absorbía el Gobierno Federal, ya que conforme a lo previsto por el artículo 80-B de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cantidades que pagaban los retenedores por éste concepto a los trabajadores, además de ser una obligación por disposición de la ley, las podían disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, con lo que prácticamente se convertía en una prestación fiscal otorgada por el Gobierno Federal a los trabajadores.

Para 2002, en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de enero del mismo año, mediante el cual se aprobó la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, se incluyó en el artículo 3° del mismo, un nuevo gravamen para las personas físicas y morales que realizaran pagos o erogaciones por conceptos relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado, tales como salarios y demás prestaciones laborales que, en efectivo o en especie, se entreguen a los trabajadores, incluyéndose también las erogaciones que la ley considera como conceptos asimilados a salarios. Sin embargo la norma previó un mecanismo optativo en el cual el contribuyente podía optar por no pagar el ISCAS siempre y cuando no disminuyera cantidad alguna que de crédito al salario hubiera entregado a sus trabajadores o asimilados.

En ese sentido, el crédito al salario pagado por los patrones a los trabajadores o contribuyentes asimilados a salarios, continuo en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta como un derecho de los trabajadores y como una obligación para los empleadores, con la variante de que si los retenedores disminuían tales cantidades de impuestos federales propios o de los retenidos a terceros, entonces éstos tenían que pagar un impuesto adicional del 3% sobre la base del total de las erogaciones realizadas por concepto de la prestación de servicios personales subordinados y conceptos asimilados a salarios.

Ya para el año actual de 2003, la norma sufre algunos cambios entre los que destaca el incremento de la tasa del 3% al 4%. De igual forma se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere al crédito al salario, es decir se adiciona el artículo 115, último párrafo para señalar que si el contribuyente del ISCAS opta por no pagar el gravamen, luego tendría que entregar junto con sus pagos provisionales un importe equivalente al monto del crédito al salario causado por todos sus trabajadores y asimilados en ese mes sin que tal cantidad exceda del monto que en su caso hubiere pagado por concepto de ISCAS (Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario).

Así en ese orden de antecedentes e ideas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión pública celebrada el pasado 13 de mayo, por unanimidad determinó como Inconstitucional el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del año de 2002 referente al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, al considerar que ese precepto normativo-tributario transgrede el principio básico de la proporcionalidad de los tributos contemplada en el Art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Entre los argumentos principales expresados por los ministros de la corte, se encuentra uno que se fundamenta en la no proporcionalidad del gravamen ya que éste introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que ese monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación y no en la potencialidad real que tengan los contribuyentes para cubrir el tributo de que se trate, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Por la relevancia de la resolución en comento, a continuación se transcriben las tesis de jurisprudencia números 09, 10 y 11 del 2003, mismas que son el resultado del estudio y análisis de los asuntos revisados por nuestro más alto

tribunal y que fueron aprobadas como tales el día trece de mayo próximo pasado, conforme a lo siguiente:

JURISPRUDENCIA 9/2003.

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El precepto citado establece, por una parte, que están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas o morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, con la aplicación de la tasa del 3% al total de dichas erogaciones y, por otra, que podrán optar por no pagar ese gravamen, siempre y cuando no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en los artículos 115, 116, 118 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, el referido artículo tercero transitorio constituye una norma de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor afecta la esfera jurídica de los patrones, pues los vincula al cumplimiento de una obligación, como es la de pagar el impuesto, o bien, a optar por absorber las cantidades que entregaron en efectivo a sus trabajadores por concepto del crédito al salario.

Contradicción de tesis 24/2002.- Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.- 22 de abril de 2003.- Unanimidad de diez votos (Ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: -----
----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 9/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

JURISPRUDENCIA 10/2003 PROPORCIONALIDAD

TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002.- Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002.- Quallyconf, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002.- Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José de Jesús Gudíño Pelayo.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002.- Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002.- Hongos del Bosque, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre. LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: ----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

JURISPRUDENCIA 11/2003

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, al establecer un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, quedan obligadas a enterar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del 3% sobre el total de erogaciones que realicen por ese concepto; o bien, les impide disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, hasta ese mismo porcentaje de no haber ejercido la opción que prevén el séptimo y octavo párrafos de dicho numeral, introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es

el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 243/2002.- Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002.- Qualyconf, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002.- Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002.- Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre. .

Amparo en revisión 235/2002.- Hongos del Bosque, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: ---

----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 11/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres

4.3. Incumplimiento del Principio de Equidad.

Cuando se estudió el principio de equidad tributaria, se concluyó que el mismo consistía en dar un trato igual a iguales y desigual a los desiguales, en ese tenor tenemos que el artículo tercero transitorio en análisis viola flagrantemente el artículo 31, fracción IV de nuestra Norma Fundamental, toda vez que otorga un trato igual a desiguales.

Se llega a la conclusión anterior, toda vez que el numeral en estudio otorga un trato igual a desiguales, es decir, da el mismo tratamiento a un contribuyente que tiene un resultado fiscal sobre el cual va a calcular su impuesto a pagar y en el caso de optar por pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, sobre aquél se hará la disminución del crédito al salario pagado en efectivo a los trabajadores; que a un contribuyente que tiene una pérdida fiscal, y por lo tanto no tendrá impuesto sobre la renta a pagar y mucho menos de dónde disminuir el crédito al salario pagado en efectivo a sus trabajadores, o simplemente, por el nivel de ingresos estos no reciben en efectivo ese crédito, por lo que no tendría más opción que optar por no ser sujeto del impuesto. Incluso, esto también vuelve desproporcional al tributo, ya que no manifiesta la capacidad contributiva del contribuyente en comento.

Ahora bien, también este impuesto, otorga un trato igual a desiguales, en el sentido de que, como ya se comentó en el análisis de la violación al principio de proporcionalidad, el conjunto de personas jurídico-colectivas que presentan alguna de las características enunciadas por aquél, para efectos del impuesto, son consideradas como una sola, resulta inequitativo, ya que en el supuesto de que una de ellas pague en efectivo a sus trabajadores el crédito al salario y por su planeación económica, decida disminuir ese al salario pagado, todas las demás indiscutiblemente tendrán que pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y peor aún, sobre la suma de todas las nóminas o erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

4.4. Impuesto con Fines Extrafiscales.

Por último, y después de analizar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, llegamos a la conclusión de que se trata de un tributo con fines extrafiscales. Ya que la finalidad principal de los impuestos es la de recaudar recursos para satisfacer el gasto público, sin embargo, también se da el caso, que mediante contribuciones, el Estado tenga interés en impulsar instrumentos eficaces de política financiera, económica y social, imponiendo así impuestos con fines extrafiscales.

Lo extrafiscal del impuesto sustitutivo del crédito al salario se desprende del texto mismo del artículo tercero transitorio de la LISR, ya que la finalidad del impuesto es que el contribuyente no disminuya el crédito al salario pagado en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

Ahora bien, el hecho de que el gravamen en estudio tenga un fin extrafiscal, no lo exime de cumplir con los requisitos constitucionales de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, toda vez que si bien su finalidad no es recaudar, su naturaleza jurídica sigue siendo la de una carga a favor de los gobernados, y como tal, debe cumplir con los principios señalados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Lo anterior encuentra apoyo en la tesis aislada sustentada por el Pleno de nuestro Tribunal Constitucional, número P. CIV/99, visible en la página 15, Tomo X, diciembre de 1999, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, la cual establece:

"CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.-
La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que

justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extra fiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.”.

Además, los fines extrafiscales necesariamente deben estar expresamente señalados, ya sea en la propia ley, en la exposición de motivos de ésta o en los dictámenes del Congreso de la Unión, toda vez que al interpretar el impuesto a luz constitucional, necesariamente esos fines deberán contenerse en los cuerpos antes señalados, para que de esa manera se determine la constitucionalidad o inconstitucionalidad del tributo, salvo que los fines sean evidentes; sin embargo, en la especie, los fines extrafiscales no son señalados ni en la exposición de motivos ni en el texto de la Ley.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis aislada sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número la. VI/2001, visible en la página 103, Tomo XIII, marzo de 2001, del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS MISMAS.- Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extra fiscales, conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a considerar que si bien el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, al cual se le puede agregar otro de similar naturaleza, relativo a que dichas contribuciones pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extra fiscales), tendrá que ser ineludiblemente el legislador quien establezca expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines e fiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los

recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede establecer una serie de mecanismos que respondan a fines extra fiscales, pero tendrá que ser el legislador, quien en este supuesto, refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad del órgano encargado de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o posibles finalidades (objetivos) que se haya propuesto realizar. Lo anterior adquiere relevancia, si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extra fiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. No obstante lo anterior, pueden existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución va encaminada a proteger o ayudar a clases débiles, en los que el fin extra fiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no resulte necesario que el legislador en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley exponga o revele los fines extra fiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva."

CONCLUSIONES

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

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

referencias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de que se hubieren expedido varias reglas a respecto de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2003.

TERCERA.- Consideramos que no es factible, que una nueva institución jurídica como lo es el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario quiera modificar la naturaleza de otra institución jurídica ya existente, como lo es el Crédito al Salario, ya que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario al condicionar al patrón la disminución del Crédito al Salario del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a sus trabajadores, obligándolo de esta manera a absorber una parte de ese Crédito al Salario modifica la naturaleza jurídica del mismo, en el sentido de que originalmente dicho crédito era una ayuda financiera que sólo el gobierno federal otorgaba a los trabajadores por lo que el patrón al entregar las cantidades a favor de Crédito al Salario que por ley tenían derecho sus trabajadores posteriormente lo podía recuperar por la vía de la disminución del Impuesto Sobre la Renta propio o del retenido a sus trabajadores. Por tanto, debe el gobierno federal respetar la naturaleza aplicable y coherente de una sola institución jurídica, que recupere la ayuda financiera a los trabajadores, reconviniendo al ISCAS, que en nuestra apreciación es inacatable.

CUARTA.- Opinamos que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario no debe de considerarse como parte del Impuesto Sobre la Renta, ya que las características del primer impuesto son distintas al segundo, por lo cual creemos que, sería conveniente que ese impuesto se encontrará en una ley propia distinta a la de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

QUINTA.- Creemos que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario surge por el mal uso que los patrones hacían de la ayuda financiera denominada Crédito al Salario, por lo cuál se propuso una nueva forma de otorgar esa ayuda. Manifestamos que debe corregirse íntegramente la ayuda financiera de Crédito al Salario, para prescindir del impuesto creado con posterioridad, es decir el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, ya que éste es claramente violatorio de diversos principios consagrados en nuestra Ley fundamental.

SEXTA.- Entendemos que la denominación del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario es incorrecta, ya que tal impuesto no sustituye éste, sino únicamente provoca que el beneficio fiscal del crédito al salario ahora sea absorbido por los particulares y no por el Estado. De tal manera que si se conservara tal impuesto, debe cambiar su denominación.

SÉPTIMA.- Consideramos que sería más conveniente para el Estado hacer un ajuste en las tarifas que imponer impuestos incongruentes y por ende con vicios de constitucionalidad, e incluso haciendo cálculos actuariales muy posiblemente no fuesen necesarias la existencia de las figuras del subsidio y del crédito al salario. Ya que el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario ha generado más gasto para el Estado que el monto que pudiera recaudar por este, debido a las numerosas demandas de amparo que provoca su vigencia.

OCTAVA.- Estimamos, que debe agregarse al texto del segundo párrafo del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que se debe de entender por prestaciones en efectivo o en especie, ya que viola el principio de legalidad tributaria al no definirlo, dejando con ello que sea la autoridad administrativa la que defina a su arbitrio tales conceptos integrantes de la base gravable del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario a través de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003

NOVENA.- Creemos que el artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta comete el error de considerar a los asimilados a salarios como parte de la base gravable del impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, violándose con ello la garantía de equidad tributaria, debido a que no todos los asimilados a salarios tienen derecho al crédito al salario. Por lo anterior se hace necesario que para tal efecto se agregue al texto de la Ley la aclaración que al respecto hace la regla 12.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003.

DÉCIMA.- Establecemos que debe reservarse, por lo que toca a la opción de no pagar el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, de la regla 12.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, que condiciona a todas las personas morales integrantes de un grupo, a que sólo podrán optar por no pagar el

Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario si todos los integrantes del grupo optan por no pagar dicho impuesto, siendo que ésta regla va más allá de lo establecido en la propia ley violando con ello el principio de legalidad tributaria.

UNDÉCIMA.- Consideramos que, sería conveniente para los contribuyentes que se incluyeran dentro del texto de la ley las facilidades establecidas en las reglas de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2003 referentes al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, con el objeto de aclarar y facilitar la mecánica del este impuesto.

DUODÉCIMA.- Estimamos que, la forma para incrementar el ingreso tributario del Estado, no es creando nuevos impuestos, ni elevar las tasas existentes, sino hay que eliminar los tratamientos especiales y respetar cabalmente los principios constitucionales de reserva de ley, proporcionalidad y equidad y destino de las contribuciones al gasto público, así como los principio teóricos de certeza, comodidad y de las contribuciones.

DÉCIMA TERCERA.- Manifestamos que, por ser tan evidentes las violaciones a la Constitución, y con resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declarando la inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, lo más sano para el Estado es que el Poder Legislativo lo derogue y evite imponer impuestos como el sustitutivo del crédito al salario para el ejercicio fiscal de 2004.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrija Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 1997, 538 p.p.
- Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Ed. Harla, 2000, p.p.596
- Curiel Villaseñor, Omar, Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal en Forma Didáctica, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2001, 87 pp.
- De la Cueva, Arturo, Derecho Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1999, 135 pp.
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1992, 1025 pp.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa, 1997, 223 pp.
- Duverger, Maurice, Hacienda Pública, Barcelona, Casa Editorial Bosh, 1969.
- Esquivel Obregón, T., Apuntes para la Historia del Derecho en México, México, Ed. Porrúa, 1984, 923 pp.
- Estrada Lara, Juan M., La Defensa Fiscal, México, Ed. Pac, 1999, 215 pp.
- Faya Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, México, Ed. Porrúa, 1998.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, México, Ed. McGraw Hill, 1998, 318 pp.

- Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, México, Ed. Porrúa, 2001, 525 pp.

- Guliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1997, 651 pp.

- Hernández, Jesús F. y Galindo Mónica Isela, Estudio Práctico del Salario Integrado, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2001. 179 pp.

- Iturriaga Bravo, Luis, Estudio Práctico del Régimen Fiscal de los Sueldos y Salarios, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2001, 365 pp.

- Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1996, 973 pp.

- Maniau, Joaquín, Compendio de la Historia de la Real Hacienda de Nueva España, México, UNAM, 1995, 149 pp.

- Pérez Chávez José (et al.), Guía práctica para la correcta aplicación del crédito al salario y de su impuesto sustitutivo, México, Ed. Tax Editores, 2002, 63 pp.

- Rodríguez y Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Ed. Harla, 2000, 309 pp.

- Sáinz de Bujaranda, Fernando, Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, 505 pp.

- Sánchez Bella, Ismael, La Organización Financiera de las Indias. Siglo XVI, México, Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa, 1990, 364 pp.

- Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Porrúa, 2000, 164 pp.

- Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, México, Ed. Pac, 1998, 132 pp.
- Vega Herrero, Manuel, Las contribuciones especiales en España, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, 256 pp.
- Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1999, 981 pp.
- Villoro, Toranzo, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, México, Ed. Porrúa, 1994.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2002.
- Presupuesto de Egresos de la Federación.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Exposición de Motivos de la Iniciativa a la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, para el ejercicio fiscal de 1989.
- Dictamen de la Cámara de Diputados respecto de la Iniciativa a la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, para el ejercicio fiscal de 1989.
- Exposición de Motivos de la Iniciativa a la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, para el ejercicio fiscal de 1994.
- Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2003.

ANEXO

El crédito al salario pagado a los trabajadores hasta el año 2001, lo absorbía el Gobierno Federal, ya que conforme a lo previsto por el artículo 80-B de la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cantidades que pagaban los retenedores por éste concepto a los trabajadores, además de ser una obligación por disposición de la ley, las podían disminuir de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros, con lo que prácticamente se convertía en una prestación fiscal otorgada por el Gobierno Federal a los trabajadores.

Para 2002, en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de enero del mismo año, mediante el cual se aprobó la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, se incluyó en el artículo 3° del mismo, un nuevo gravamen para las personas físicas y morales que realizaran pagos o erogaciones por conceptos relacionados con la prestación de un servicio personal subordinado, tales como salarios y demás prestaciones laborales que, en efectivo o en especie, se entreguen a los trabajadores, incluyéndose también las erogaciones que la ley considera como conceptos asimilados a salarios. Sin embargo la norma previó un mecanismo optativo en el cual el contribuyente podía optar por no pagar el ISCAS siempre y cuando no disminuyera cantidad alguna que de crédito al salario hubiera entregado a sus trabajadores o asimilados.

En ese sentido, el crédito al salario pagado por los patrones a los trabajadores o contribuyentes asimilados a salarios, continuo en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta como un derecho de los trabajadores y como una obligación para los empleadores, con la variante de que si los retenedores disminuían tales cantidades de impuestos federales propios o de los retenidos a terceros, entonces

éstos tenían que pagar un impuesto adicional del 3% sobre la base del total de las erogaciones realizadas por concepto de la prestación de servicios personales subordinados y conceptos asimilados a salarios.

Ya para el año de 2003, la norma sufre algunos cambios entre los que destaca el incremento de la tasa del 3% al 4%. De igual forma se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere al crédito al salario, es decir se adiciona el artículo 115, último párrafo para señalar que si el contribuyente del ISCAS opta por no pagar el gravamen, luego tendría que entregar junto con sus pagos provisionales un importe equivalente al monto del crédito al salario causado por todos sus trabajadores y asimilados en dicho mes sin que tal cantidad excediera del monto que en su caso hubiere pagado por concepto de ISCAS.

Así en ese orden de antecedentes e ideas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión pública celebrada el 13 de mayo de 2003, por unanimidad determinó como Inconstitucional el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del año de 2002 referente al Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, al considerar que dicho precepto normativo-tributario transgredía el principio básico de la proporcionalidad de los tributos contemplada en el Art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Entre los argumentos principales expresados por los ministros de la corte, se encuentra uno que se fundamenta en la no proporcionalidad del gravamen ya que éste introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que preveía la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación y no en la potencialidad real que tenían los contribuyentes para cubrir el tributo de que

se trataba, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Por la relevancia de la resolución en comento, a continuación se transcriben las tesis de jurisprudencia números 09, 10 y 11 del 2003, mismas que son el resultado del estudio y análisis de los asuntos revisados por nuestro más alto tribunal y que fueron aprobadas como tales el día trece de mayo del año anterior, conforme a lo siguiente:

JURISPRUDENCIA 9/2003.

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El precepto citado establece, por una parte, que están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas o morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, con la aplicación de la tasa del 3% al total de dichas erogaciones y, por otra, que podrán optar por no pagar ese gravamen, siempre y cuando no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en los artículos 115, 116, 118 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, el referido artículo tercero transitorio constituye una norma de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor afecta la esfera jurídica de los patrones, pues los vincula al cumplimiento de una obligación, como es la de pagar el impuesto, o bien, a optar por absorber las cantidades que entregaron en efectivo a sus trabajadores por concepto del crédito al salario.

Contradicción de tesis 24/2002.- Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.- 22 de abril de 2003.-

Unanimidad de diez votos (Ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: -----

--- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 9/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

JURISPRUDENCIA 10/2003 PROPORCIONALIDAD

TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea

proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002.- Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002.- Qualyconf, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002.- Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002.- Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002.- Hongos del Bosque, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre. LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: -----

- - - Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

JURISPRUDENCIA 11/2003

IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, al establecer un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, quedan obligadas a enterar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del 3% sobre el total de erogaciones que realicen por ese concepto; o bien, les impide disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, hasta ese mismo porcentaje de no haber ejercido la opción que prevén el séptimo y octavo párrafos de dicho numeral, introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 243/2002.- Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002.- Qualyconf, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002.- Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002.- Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre. .

Amparo en revisión 235/2002.- Hongos del Bosque, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, -----

----- C E R T I F I C A: ----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 11/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres

La Suprema Corte de Justicia de la Nación revirtió entonces, uno de sus fallos que afectó de manera directa el ingreso económico de todos los trabajadores en el país. En un inesperado viraje, la SCJN resolvió que es inconstitucional la fórmula del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que le permitía a la Secretaría de Hacienda recargar el cobro de impuestos en los trabajadores a través de las empresas que debían declarar a Hacienda el 4 por ciento total del monto que pagaban por la prestación de servicios personales.

Sin embargo, el problema de fondo todavía no se resolvía, porque por ley la protección de un amparo sólo abarca a quien lo solicita, de tal suerte que en este caso los únicos trabajadores y empresas beneficiadas eran quienes solicitaban el amparo de las leyes. De tal manera que aunque la Corte ya había señalado que

era una ley inconstitucional, se tendría que seguir aplicando al resto de los trabajadores y por ende a las empresas del país. En teoría todas las empresas y trabajadores que se sentían afectados por esta ley podían buscar la protección judicial por medio de un juicio de amparo.

Pero no existía la garantía de que la SCJN ampararía a todos los que lo solicitaban. Por ejemplo, todas aquellas empresas que ya pagaban sus impuestos conforme a la fórmula que estableció Hacienda no podrían ampararse porque desde un principio aceptaron y estuvieron de acuerdo con dicho mecanismo. Ante esta situación, la solución ideal para resolver de fondo la inconstitucionalidad de los efectos del artículo 80 - A de la Ley del ISR sería mediante una reforma, que le correspondería realizar al Poder Legislativo. Pero también señaló que otra vía para solucionar el conflicto sería que el presidente de la República, Vicente Fox, emitiera un acuerdo para evitar que la Secretaría de Hacienda siguiera aplicando el criterio fiscal que afectaba directamente a la clase trabajadora. En otras palabras, la solución del conflicto ya no estaba en el Poder Judicial, sino en manos de los poderes Ejecutivo y Legislativo.

En sesión pública del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de veintiocho de octubre del 2003, nuevamente se declara la inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (ISCAS) vigente en el ejercicio fiscal 2003.

TESIS JURISPRUDENCIAL NÚM. 57/2003 (PLENO)

CRÉDITO AL SALARIO. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN QUE, DENTRO DEL SISTEMA RELATIVO AL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL, ESTABLECE EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, NO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO DEL TRIBUTO. En la tesis de jurisprudencia número P. J./96/2001 el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia estableció:

"CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.", sustentando la inoperancia de los planteamientos de inconstitucionalidad en que los contribuyentes tenían la opción de pertenecer o no al régimen de consolidación fiscal, el que desde sus orígenes fue concebido como un beneficio como fiscal para ciertas empresas a fin de aumentar la productividad y creación de empleos; en tales términos se otorgó la oportunidad a las empresas que reunieran ciertos requisitos de acogerse al citado régimen, el que una vez autorizado resultaba obligatorio por un periodo de cinco años; por tanto, era incongruente que las empresas que estaban en posibilidad de abandonar el citado régimen, una vez concluido el plazo obligatorio, lo combatieran por considerarlo inconstitucional, si voluntariamente decidían mantenerse en él. Tal situación no se actualiza en relación con el impuesto sustitutivo de crédito al salario, ya que en este, la opción que ejercieron las quejas recae en la forma en que debe cumplirse la obligación fiscal (pago) y no se trata de un régimen de beneficio al que expresamente se hubiesen sometido por un periodo obligatorio determinado, sino que todas las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, siempre están obligadas a seguir una de las opciones que establece el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil tres (de acuerdo con las reformas que se le hicieron en el Artículo Tercero, "Impuesto sustitutivo del crédito al salario", del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de dos mil dos) y no puede estimarse consentida la forma que eligieron para calcular el impuesto.

Amparo en revisión 808/2003.- Estructuración Contable Empresarial, S.C.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román

Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán, en su ausencia hecha suya por Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 811/2003.- Universidad Tecnológica de México, S.C. y coagraviadas.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 834/2003.- Consultores en Organizaciones y Administración, S.C.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 836/2003.- Especialistas en Administraciones Integrales, S.C.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 843/2003.- Pan Tuy, S.A.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretario: Jaime Flores Cruz.

----- LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, ----- C E R T I F I C A: ----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número 57/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de dos mil tres.

Es decir, el ejercicio obligatorio de una de las opciones que establece el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal dos mil tres no da lugar a que se tenga como consentida la forma que se eligió para calcular el impuesto sustitutivo del crédito al salario. Adicionalmente, una vez descartada esta posibilidad que eventualmente hubiese dado lugar a que no se admitiesen los juicios de amparo indirecto que hubiesen instaurado quejosos que actualizarán tal hipótesis, se procedió a entrar al estudio del fondo del asunto, para sentenciar en los siguientes términos:

TESIS JURISPRUDENCIAL NÚM. 58/2003

(PLENO)

CRÉDITO AL SALARIO. EL IMPUESTO SUSTITUTIVO DE AQUÉL, ESTABLECIO EN EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL TRES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, POR INCURRIR EN EL MISMO VICIO A QUE SE REFIERE LA TESIS DE JURISPRUDENCIA NÚMERO 11/2003. Dicha jurisprudencia es aplicable al mencionado artículo Transitorio vigente en el ejercicio fiscal dos mil tres (reformado en el Artículo Tercero, "Impuesto sustitutivo del crédito al salario", del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de dos mil dos), dado que subsisten las razones fundamentales que dieron lugar a declarar la inconstitucionalidad del anterior precepto vigente en el año de dos mil dos, por violación al principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Esto es así, porque aquel precepto establecía la opción de que los contribuyentes que realizaran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional pagaran el impuesto sustitutivo del crédito al salario, mediante el enterero de una cantidad equivalente a la que resultara de aplicar la tasa del 3% sobre el total de la base gravable, o bien, que podían no pagarlo, aunque en este supuesto se les impedía disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros aquellas cantidades que entregarán a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, por un

importe igual al que hubiesen tenido que pagar de no haber ejercido esta última opción. En relación con este sistema el Tribunal Pleno de la Suprema Corte sostuvo que los contribuyentes quedaban obligados a tomar en cuenta no sólo las erogaciones que realizaran por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también un elemento ajeno a su capacidad contributiva, como lo es el crédito al salario que en efectivo debían entregar a sus trabajadores, cuyo monto no depende del contribuyente sino de los sueldos que en forma individual percibían cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que establecía el artículo 115 de la referida ley, desconociéndose con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público. Tal vicio de inconstitucionalidad subsiste en las reformas al referido artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal dos mil tres, pues aun cuando se pretendió suprimir el requisito relativo a la "no disminución del crédito al salario", lo cierto es que dicho precepto establece como condición para ejercer la opción de "no pago", que los contribuyentes cumplan con lo previsto por el artículo 115 de dicha ley, esto es, que deberán "enterar conjuntamente con las retenciones que efectúen (...), un monto equivalente al crédito al salario mensual que hubiesen calculado", lo cual evidencia que se sigue tomando en cuenta el crédito al salario pagado a los trabajadores, dado que no desaparece la consecuencia directa e inmediata de entregar al fisco federal el importe de ese crédito al salario, por lo que el vicio de inconstitucionalidad subsiste al considerarse de nuevo ese elemento que es ajeno a la capacidad contributiva de quienes realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

Amparo en revisión 807/2003.- Steren Producto Empacado, S.A. DE C.V.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente Juventino V. Castro.- Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 808/2003.- Estructuración Contable Empresarial, S.C.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román

Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán, en su ausencia hecha suya por Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 811/2003.- Universidad Tecnológica de México, S.C. y coagraviadas.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 833/2003.- Georgina Hernández Castillo.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Humberto Román Palacios, en su ausencia hecha suya por Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretario: Miguel Ángel Antemate Chigo.

Amparo en revisión 834/2003.- Consultores en Organizaciones y Administración, S.C.- 28 de octubre de 2003.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

----- LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGULARA DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, -----

----- CERTIFICA: ----- Que el Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número 58/2003, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de dos mil tres.

Atinadamente se propone la derogación de este gravamen que sólo venía a encarecer los costos de los salarios y que tanto en 2002 como en 2003 fue considerado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La propuesta de derogación del ISCAS obedecía a los fallos que la Suprema Corte de

Justicia de la Nación emitió al declarar como inconstitucionales las normas vigentes tanto en el 2002 como en el 2003. Siendo aprobada tanto por el Poder Ejecutivo, como por el Legislativo, para el ejercicio fiscal del 2004, quedando de la siguiente manera, como se publico en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2003:

Artículos Transitorios del Artículo Segundo Relativo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

“Artículo Cuarto. Se deroga el Artículo Tercero del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002.”

Así entonces, Se deroga este impuesto que se creo para el año del 2002, y cuya tasa se incrementó del 3 al 4% para el año de 2003. Derivado de los fallos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió al declarar como inconstitucionales las normas vigentes de ese impuesto, éste se deroga a partir del 2004.