

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO

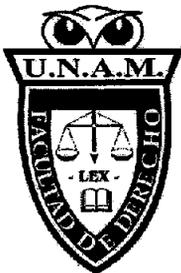
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

“ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 29 FRACCION II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACION CON LA SECCION III DEL COSTO DE LO VENDIDO”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
FRANCISCO RODRÍGUEZ ARMENDÁRIZ

ASESOR DE TESIS: LIC. DANIEL OJESTO MARTÍNEZ PORCAYO
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES



CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.



m349989



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 29 de septiembre de 2005.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **RODRÍGUEZ ARMENDÁRIZ FRANCISCO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 29 FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACION CON LA SECCIÓN III DEL COSTO DE LO VENDIDO**".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES

FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
SECRETARIA GENERAL

A Dios por permitirme llegar a esta etapa.

A mis padres a quién siempre tengo en mi mente y en mi corazón gracias por darme los principios que rigen mi vida y que son invaluable tesoros de mi ser.

A Mary mi esposa, pieza fundamental de mi vida; gracias por tu comprensión y apoyo.

A mi hijo, Pablo Francisco, como un sencillo ejemplo en el camino que comienzas, busca siempre como valores supremos la verdad, la libertad y la justicia.

A mis hermanos Leo, Karla, Ismael y Alejandra, compañeros en la infancia y adolescencia, como un testimonio de dignidad, honradez y progreso, inculcado por nuestros padres.

A mis amigos:

Lic. Héctor Miguel Moreno Limón, como vínculo de gratitud; quien vino a fortalecer la enseñanza paterna y mi búsqueda de verdad, justicia y rectitud.

Lic. Daniel Ojesto Martínez Porcado, por la paciencia y esmero brindados en la consecución de este trabajo.

Licenciados Monica Karime Bujaidar Paredes, Nicolás Augusto Paniagua López, Adolfo Lombardo Badillo Ayala, por la confianza y oportunidad brindada.

Jorge Gaspar, Mario, Rosy, Donaxi, Sarita, Daniela, Ivette, Yanet y Edgar, por su lealtad y mutuo afecto.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, mi muy querida Universidad, que en la fortaleza de sus aulas me brindo la calidez del amor por la patria.

A todas aquellas personas que directa o indirectamente me brindaron su apoyo incondicional en la elaboración del presente trabajo.

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

NOMBRE: Francisco Soledad

FECHA: 21 OCT 2005

FIRMA: [Firma]

“No es nadie quién no quiere ser mejor”.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
 <u>CAPITULO 1. ANTECEDENTES.</u>	
1.1 – Historia de los Impuestos (antigüedad).....	3
1.2 – Los impuestos en la Edad Media.....	8
1.3 – Los Impuesto en México en la Época de la Colonia.....	14
1.3.1 - Comisiones de Revisión en los Pueblos de la Corona.....	17
1.4 - Recaudación de los Impuesto en los Pueblos de la Corona.....	17
1.5 - Recaudación de los Impuestos en la Encomienda.....	18
1.6.- La Protección Legal y de Gobierno a los Indígenas con motivo de sus quejas en materia tributaria.....	19
1.7. - Artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precepto que dirime la constitucionalidad de los Impuestos.....	21
 <u>CAPITULO 2. MARCO CONCEPTUAL.</u>	
2.1 – Concepto de Derecho Fiscal.....	26
2.2 – Fuentes del Derecho Fiscal.....	30
2.2.1 – Constitución.....	32
2.2.2 - La Ley.....	33
2.2.2.1- Elementos fundamentales de la Ley.....	34
2.2.3 - Decreto de Ley y Decreto Delegado.....	40
2.2.4 – Reglamentos.....	42
2.2.5. – Jurisprudencia.....	44
2.2.6 – Circulares.....	46
2.2.7 La Costumbre.....	48
2.3 – Definición y Naturaleza Jurídica de los Impuestos.	
2.3.1. – Impuestos.....	50

2.4.- Elementos de la Obligación Fiscal.	
2.4.1.- Sujetos.....	52
2.4.2.- Sujeto Activo.....	52
2.4.3.- Sujeto Pasivo.....	54
2.4.4.- Objeto.....	56
2.4.5.- Base.....	57
2.4.6.- Tasa o Tarifa.....	57
2.4.7.- Época de Pago.....	57
2.5.- Elementos Constitucionales de los Impuestos.....	59
2.5.1.- Proporcionalidad y Equidad.....	59
2.5.1.1.- Principio de Garantía Constitucional de Proporcionalidad.....	60
2.5.1.2.- Principio de Garantía Constitucional de Equidad.....	67
2.5.2.- Principio de Garantía Constitucional de Legalidad.....	68
2.5.3.- Gasto Público.....	71
2.5.4.- Hecho Generador.....	72
2.5.5.- Hecho Imponible.....	74

CAPITULO 3. CLASIFICIACIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.

3.1 – Clasificación Doctrinaria de los Impuestos.....	75
3.1.1 – Impuestos Directos e Indirectos.....	76
3.1.1.1 – Impuestos Directos.....	76
3.1.1.2.- Impuestos Indirectos.....	78
3.1.2.- Impuestos Personales y Reales.....	79
3.1.3 – Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales.....	80
3.1.4.- Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales Progresivos y Regresivos.....	80
3.1.5.- Impuestos Instantáneos y Periódicos.....	82
3.1.6.- Impuestos Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales.....	82
3.1.7.- Impuestos de Transferencia.....	83

3.2- Impuesto sobre la Renta (Antecedentes).....	83
3.2.1.- Como se establece el Impuesto sobre la Renta.....	92
3.2.2.- Sujetos y Objeto.....	93
3.2.3.- Base del Impuesto.....	93
3.2.4.- Tasa o Tarifa.....	94
3.2.5.- Época de Pago.....	94
3.3.- Deducciones.....	94
3.3.1.....	98
CAPITULO 4. ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RELACIÓN CON LA SECCIÓN III, DEL COSTO DE LO VENDIDO EN SUS ARTÍCULOS 45-A AL 45-I Y TERCERO Y CUARTO TRANSITORIOS.	
4.1 – Artículo 29-II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	116
4.2 – Sección III, Del Costo de lo Vendido, Artículos 45-A al 45-I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	118
4.3.- Conceptos del Esquema del Costo de lo Vendido.....	122
4.4.- Exposición de Motivos de la Sección III, del Costo de lo Vendido.....	129
4.5.- Antecedentes del Costo de lo Vendido.....	134
4.6.- Análisis de la Constitucionalidad del Artículo 29 fracción II; del Costo de lo Vendido.....	141
4.6.1- Violación del Esquema del Costo de Venta al Principio de Proporcionalidad.....	147
4.6.2.- Violación del Esquema del Costo de Venta al Principio de Equidad.....	156
4.6.3.- Violación del Esquema del Costo de Venta al Principio de Legalidad.....	170
4.6.4.- Violación del Esquema del Costo de Venta al Principio de Irretroactividad.....	178
4.7.- Régimen Transitorio.....	188
4.8.- Costo de lo Vendido ¿Constituye una norma autoaplicativa ó heteroaplicativa?.....	189
4.9.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.....	192
4.10.- Juicio de Amparo ¿Es Procedente?.....	200
Conclusiones.....	205

INTRODUCCIÓN

El desarrollo del presente trabajo de tesis, tiene como objeto fundamental establecer la historia de los impuestos, para posteriormente enmarcar los lineamientos que actualmente rigen nuestro sistema tributario en materia de renta, México ha vivido inmerso en esquemas tradicionalistas en materia fiscal que limitan su competitividad en el mundo y en la atención de los inversionistas, lo que reduce la capacidad de desarrollo del país; ya que debido a las reformas fiscales los impuestos nacen y perecen en forma descomunal, lo cual trae como consecuencia que la materia tributaria se vaya degenerando, de tal forma que cada día existen más impuestos inconstitucionales y complejos, por lo cual, se busca analizar la constitucionalidad del artículo 29 fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual nos remite a la figura del Costo de Venta, misma que ha conmocionado a la mayoría de los contribuyentes, ya que el hecho de regresar al sistema de deducción del Costo de Venta, deja claro que el atraso en materia tributaria, por la que atraviesa nuestro país y la consecuente necesidad de extremar los recaudos para minimizar la carga tributaria de los contribuyentes nos mueve a "desempolvar" esta figura y a reevaluarla a la luz del contexto actual.

Como podrá observarse en el posterior desarrollo de la tesis y el estudio de las disposiciones legales por las que se implementa el mecanismo de venta y reemplazo, existen determinadas imprecisiones que abren una serie de interrogantes en su aplicación práctica.

Del análisis de la sección III, denominada "Del costo de lo vendido", se aprecia que esa forma de deducir las mercancías y las materias primas, representan cargas par los contribuyentes, pues éstos se ven obligados a implementar en su contabilidad el sistema de costos, tales como el sistema de costeo absorbente sobre la base de costo históricos o predeterminados, de tal suerte

que desde la entrada en vigor de los preceptos reclamados el contribuyente se ve obligado a adoptar el sistema de costeo en mención, en caso de no contar con él, o en su caso adoptar el sistema de costeo directo con base en costos históricos, pues en base a éstos sistemas se determinará el costo de las mercancías, bienes o servicios que se enajenen, que es el concepto a deducir bajo el esquema en comento, por lo que es diáfano que el imperativo contenido en dicho numeral implica una variación importante en la contabilidad de los contribuyentes, pues éstos se ven obligados a hacer ajustes a su contabilidad desde la entrada en vigor de las normas; por ello es importante analizar si esta obligación de deducción de costos resulta o no, inconstitucional.

CAPÍTULO PRIMERO ANTECEDENTES

1.1 HISTORIA DE LOS IMPUESTOS (ANTIGÜEDAD).

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contienen infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras formas de pago, semejantes. Antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, aunque tuvieran una secuela de atrocidades.

Sin embargo, es una materia que se encuentra en plena formación por la doctrina jurídica, a través de la Teoría de la Obligación Tributaria. La integración de esa Teoría, se debe, a que el Derecho Fiscal, sus instituciones y terminología, están en completa evolución.

“Ya antes de que alcanzaran el peldaño inmediato a la civilización los hombres se vieron obligados a pagar tributos. Federico Engels dice: que la “gens” no conoció los impuestos, ni poco ni mucho, sin embargo, expone: “El tributo de respeto se pagaba libre y espontáneamente a los investigados con el poder en la gens. El príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización, puede envidiar al menor jefe gentil, el respeto espontáneo y universal que se le profesaba”. Aún hoy existen que, por ejemplo, en “reservados” australianos, tribus en miniatura que, prácticamente, viven como las “hordas primitivas” de la Edad de Piedra. Las más pequeñas suman escasamente veinte hombres capaces de dedicarse a la caza, que generalmente tienen que entregar las presas cobradas a los ancianos de la tribu.”¹

¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Décima Primera Edición, Ed. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México 1998, p. 4.

Las defraudaciones de los impuestos, apenas existían, ya que estas personas creían en demonios que castigaban con enfermedades y muerte semejante a los crímenes.

Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia. La primera reforma tributaria fue hallada en las ruinas de la capital sumeria, Lagash, pero fue de muy poca duración.

Otra forma de tributar antigua es la prestación personal, que también en Europa, se conservó hasta el siglo pasado, el cual consiste en que se va a pagar con trabajo físico el impuesto, un ejemplo, fue la pirámide del Rey Keops, Duró veinte años y allí bregaron continuamente unas 100,000 personas. Para las colosales estatuas, tenían que arrastrar de Etiopía bloques de piedra de enormes dimensiones, y de hasta 300 toneladas.

También se desarrollaba la declaración normal de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (aproximadamente 2300 a.C.)

Ante los cobradores de impuestos del faraón, y durante la declaración, se debían arrodillar y pedir gracias; asimismo, se utilizaban piezas de cerámica que se usaban en el antiguo Egipto como recibos de impuestos.

En el segundo milenio a.C., floreció una gran cultura, el Rey Minos de Creta, de la isla mediterránea, recibía tributos en forma de seres humanos. De él idearon luego los griegos la legendaria figura de Minotauro, que acechaba en el laberinto de la fortaleza del Knossos, y al que se le echaban mancebos y doncellas como alimento.

La administración hammurabiana le dedicaba una especial vigilancia a la percepción de impuestos, cuyos pagos podrían efectuarse en especie o en metálico.

Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. El Imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma. Los parias, consistían en los tributos que pagaban príncipes y grandes dignatarios a otros reyes y poderosos, reconociendo así su inferioridad.

Los grandes reyes babilonios y asirios, después de obtener victoriosas campañas militares, levantaban monumentos en los que quedaba la inscripción de que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

En el siglo XII a.C., cuando tenía cinco siglos de que Hammurabi había desaparecido de la historia, un rey elamita, Shutruknakhunte, realizó una incursión por tierra mesopotámica, aprovechando la decadencia de la dinastía cassita, aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte, llevándose las que consideró de mayor interés, colocándolas como preciados trofeos de guerra.

Los que gozaban del Derecho de ciudadanía romana en el gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar tributos, ya que los pueblos subyugados pagaban por ellos.

Se nombraban arrendatarios, a los que tenían que pagar anualmente grandes sumas, por lo que lo obtenido del ejercicio se destinaba para ellos. Razón por la cual los arrendadores y recaudadores de impuestos eran odiados y despreciados.

En la antigüedad varias personalidades célebres también tuvieron que ver con los impuestos, Confucio, en el año 532, a.C., inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu; Lao-Tse, el otro gran oráculo de la antigua China, afirmaba que el pueblo no se puede dirigir bien, por la sencilla razón de que es oprimido por excesiva carga.

A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que se les arrancaba solamente el corazón.

Según los Códices, el rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón.

Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejorando la técnica, para su cobro empleaban a los Calpixquis, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra, se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos.

“En la época precortesiana, el Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán.”²

Los antiguos morelenses tuvieron que ser muy industriosos, por que los emperadores aztecas les exigían tributos enormes. Cada año debían entregar al señor de México dieciséis mil cargas de ropa (vestidos de algodón y de fibra de maguey para los capitalinos de entonces), y treinta y dos mil resmas de papel. Cada resma constaba de 20 hojas; (seiscientas mil hojas de papel).

El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registraban tributos y que según se afirma no es prehispánico, pero que sigue claramente el estilo de escritura o semiescritura, que es el sistema azteca de esa época en la que los indígenas pagaban también sus tributos en artículos industriales.

² Ibidem. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. 7.

El único registro de verdad a la manera antigua de los tributos que se cobraban en el Imperio Azteca, era La Matricula de Tributos, y el contenido del Códice Mendocino es fundamentalmente de carácter económico, y por lo mismo, pertenece a un género relacionado con la administración pública. Asimismo, en dicho Códice también se revelan formas de vida de los pueblos mesoamericanos.

En esa misma época los incas del Perú estaban mejor organizados. Nadie en las clases populares poseía lo mínimo, lo que trabajaba con sus manos pertenecía al dios-rey, quien, a cambio, le proporcionaba lo necesario para la subsistencia con ayuda de un ejército de funcionarios o ayudantes. Las cuentas se hacían mediante un sistema memotécnico (procedimiento que facilita y aumenta el alcance de la memoria), elaborado por medio de cuerdas o cordeles anudado que, según las clases de impuestos, se hallaban coloreados distintamente; y conforme a su cuantía, se anudaban de forma diversa, por lo que de acuerdo al número de sus nudos, permitía llevar la cuenta de cantidades que no excedieran el número diez mil. Eran tan complicados que se debía acudir a los quipos-camayos que eran los considerados como asesores fiscales.

El grupo de los sacerdotes, poseía una serie de ventajas como la exención de tributos. La producción agrícola, estaba a cargo de la gente del pueblo. Se asignaba una parcela al hombre del pueblo purej para que la cultivara y su producción sirviera para el sustento de su familia; de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo para el Inca. Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba mita, por la cual colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras del Inca.

De la breve exposición histórica de los impuestos en la antigüedad, se puede apreciar que en el establecimiento de los mismos no se observaba ni el más elemental principio de justicia, sino que por el contrario, su establecimiento se basa principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la

barbarie, en cuanto a que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas.

Por lo que respecta al pago de los impuestos en forma de prestación personal o trabajo físico, en la actualidad no existen.

Pero al mismo tiempo, también se dio en la antigüedad la condonación de tasas o impuestos. La posibilidad de condonación de deudas se debe a la costumbre del perdón de las deudas, concedido por los reyes babilónicos en los primeros momentos de su acceso al trono.³

1.2 LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA.

El sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante. Sin embargo, se dieron pensamientos avanzados, como el de Colbert, ministro de finanzas del Rey-Sol, que reconoció que el sistema fiscal debía estar tan sencillamente organizado, que todos los pudieran entender y pocos dirigir.

No obstante lo anterior, encontramos en la Edad Media un gran número de antecedentes históricos de impuestos y de sistemas fiscales actuales. Muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de la Edad Media, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del Estado, así como en el avance técnico del Derecho Fiscal y del Derecho Financiero.

El análisis del sistema tributario de la Edad Media, nos será de utilidad para encontrar el origen histórico de diversas contribuciones que en la actualidad tienen vigencia.

³ Ibidem, SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. 8.

En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.

Como tipos de contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los siervos, pecheros o villanos tenemos los siguientes:

“Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por la costumbre, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisamente el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor de los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que solo se celebraban tres en el año; en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.”⁴

También como tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal dentro de ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Para estos servicios se establecía si los siervos debían concurrir sólo con sus brazos o también animales y aperos.

Las “tasas de rescate” eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Trigésima Tercera Edición, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 43.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

De igual forma, entre los impuestos que en la Edad Media se pagaban en especie, podemos anotar entre otros los que nos cita Flores Zavala "... prestaciones que consistían en cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cereal, etcétera. Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etcétera..."⁵

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de banalidades, porque se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto. Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias; una contribución en vino.

Asimismo, se decía que todo era del rey, que podía hacer todo a su voluntad y que podía poner cuantos impuestos quisiera.

"El impuesto de la "talla o pecho", era pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos, esta carga se debía cubrir una o varias veces al año, acerca de este gravamen. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en caso extraordinario entre los que se encontraban casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas. La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando en tiempos de la revolución francesa, a pesar de la transformación que había sufrido el nombre

⁵ Ibidem. FLORES ZAVALA, Ernesto. p. 45.

de talla. A. De Tocqueville refiriéndose a la situación tributaria en la época de la revolución francesa dice, que en el Languedoc, la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas según su fertilidad. Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba él solo o mejor dicho su tierra, era el único responsable. Si se creía lesionada en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota al de otro vecino de la parroquia, elegido por el mismo: esto es dice lo que nosotros llamamos hoy derecho a la igualdad proporcional; claro que este régimen era un violento contraste con el que existían la mayor parte de las provincias de Francia, un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial, sobre caracteres análogos a los que posee en la actualidad.”⁶

El impuesto de “mano muerta”, también era en especie, que consistía en el derecho del señor de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar, un rescate que se llamaba “derecho de relieve”.

El señor también tenía derecho de adjudicarse los bienes de extranjeros que morían dentro de su territorio.

El “Diezmo” significaba que el siervo contribuyente debía pagar al señor Feudal la décima parte de todos los productos. A fines de la edad media, este impuesto era pagado especialmente a los dignatarios de la iglesia católica. En la Rusia de Pedro el Grande existía el impuesto por la barba. Impuestos por calificativos de nobleza, que en tiempos de Felipe Tercero de España tuvieron su época más floreciente y que fueron extendidos a título y ordenes.

⁶ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob Cit., pp. 11 y 12.

Cuando los siervos o villanos comparecieron ante los Tribunales en solicitud de Justicia, debían pagar derechos por el servicio de la impartición de la Justicia.

Con relación a este gravamen, debemos decir que la Constitución General de la República, en su artículo 17, consagra como garantía individual, la gratuidad del servicio de justicia cuando dice: Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por Tribunales que están expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

“... El Doctor Ignacio Burgoa comenta: En vista de esta consagración, ninguna autoridad judicial puede cobrar a las partes su remuneración alguna por el servicio que presta, lo que se traduce en la prohibición constitucional de las costas judiciales. Esta manera gratuita de prestar el servicio público jurisdiccional no siempre ha existido como garantía de las partes en juicio. Antiguamente los jueces tenían el derecho de percibir honorarios por la función que desempeñaban, tal como en la actualidad sucede con los árbitros, lo cual propiciaba la mercantilización de la justicia, desnaturalizándola...”⁷

El villano o siervo también pagaba el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los derechos que se pagaban por pasar por algún puente se llamaban “Pontazgo”.

Con relación a ese tipo de gravámenes, Flores Zavala nos proporciona los siguientes datos: “Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptan un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que se pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que

⁷ Ibidem., SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. 13.

variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie; por ejemplo, en 1218, todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por sus arrabales para ir a vender especies a Inglaterra que entraba en París por la puerta de Pettit Chatellet, debía cantar una canción, y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador...”⁸

Han ido desapareciendo los gravámenes de los peajes y de las alcabalas pero en algunos Estados de la República, aún están vigentes este tipo de contribuciones, de allí la permanencia en nuestra Constitución Federal del artículo 117, (Prohibiciones a los Estados) en particular la fracción IV, que prohíbe gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen por sus territorios; así como la vigencia de la Ley de Coordinación Fiscal.

En materia internacional, los peajes y las alcabalas se han transformado en impuestos de importación o de exportación.

Los impuestos establecidos por el señor feudal no sólo fueron injustos, ruinosos, exorbitantes y caprichosos, sino llegaron a ser hasta infamantes e indignos, como el derecho de “toma” que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo que necesitaba para el aprovisionamiento de su castillo, pagando por ello la cantidad que él fijaba de una manera arbitraria. Por otra parte, existía también el derecho de pernadaque consistía en el derecho del señor feudal hacia la virginidad de la mujer antes de que contrajera matrimonio.

Acerca de este derecho, en el Derecho consuetudinario (no escrito, pero que funcionó como si lo estuviese) el señor feudal podía apropiarse de la virginidad de la recién casada y obligar al adulterio.

Para el cobro de las contribuciones, los señores feudales lo hacían a través de intendentes que ellos designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

⁸ FLORES ZAVALA, Ob. Cit., p. 46.

Alrededor del año 1500, los ciudadanos debían entregar sus impuestos a los "Kammerer" tesoreros, en dinero. En Alemania siguen ostentando los encargados de la administración financiera municipal el título citado de aquella época.

"En la Edad Media con los tributos renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía la cárcel. Allí, había celdas frías, tenebrosas y húmedas, con ratones, ratas y como fondo, las cámaras de tormento. Quien no pagaba, tenía que hacerse a la idea, por ejemplo, de pasarse el resto de sus días como galeote (forzado en galeras). También quien se negaba a pagar el diezmo o no podía hacerlo, era recluso en la torre, la cual como decíamos encerraba incluso una cámara de tormentos."⁹

1.3. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO EN LA ÉPOCA DE LA COLONIA.

A la Edad Media en Europa, correspondió la Colonia en nuestro País.

En la etapa histórica de la Colonia, y durante la Conquista, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. En esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.

Durante el transcurso de los 300 años, el sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico, los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran: vino, aceite, lencería, vajillas, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, etcétera, la exportación de la Nueva España a la metrópoli, consistía principalmente en oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cueros etcétera.

⁹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Ob. Cit., p. 15.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la Península. En la Villa de la Vera-Cruz, se estableció el "quinto real" destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y al resto del botín era repartido entre los soldados que se acompañaran al extremeño en la conquista. Este impuesto también recayó sobre la extracción, de la cual una quinta parte era para la Corona. Lo pagaban inclusive los propios conquistadores o sus descendientes.

El Impuesto de Avería consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El Impuesto de Alcabalas por la contratación de ventas y permutas.

El Impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla.

El de Almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías, este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

El Impuesto de Pesca y Buceo, por concepto de la extracción de perlas.

El Impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

Igualmente, estuvo vigente el impuesto de lanzas, por título de nobleza.

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas.¹⁰

En 1573, fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancía de una provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez.

Fray Alonso de la Veracruz, logra la exención del "diezmo" para los indígenas. La equidad y la justicia le llevan a sustentar la tesis de la exención del nativo en el pago de los diezmos; por lo que se levanta en su contra un gran vocerío por la doctrina contraria al pago de los diezmos. Como esto entrañaba una disminución de la real hacienda, el monarca mandó llamar a Fray Alonso, queriendo oír los argumentos del fraile, o probablemente, con el fin de retenerlo en España para que no siguiera tratando la cuestión.

"El Papa, al conceder a los reyes castellanos preeminencias sobre las Indias, les impuso la obligación de evangelizar, corriendo la carga económica por cuenta de la Corona. Poco tiempo después, llegan a México cédulas reales que confirman la tesis de Fray Alonso."¹¹

El Impuesto de Caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores.

El Impuesto de papel sellado por uso de la papelería oficial.

También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de "muralla" (para hacer un gran muro en Veracruz).

Asimismo, se estableció el Impuesto de Media Anataque que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador.

¹⁰ Ibidem. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. 17.

¹¹ Loc. Cit.

"Comentando el sistema impositivo, uno de los virreyes de la Nueva España, el Conde Revillagigedo decía: "... de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por que razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace mas difícil las contribuciones". Durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban con un total de 84 gravámenes."¹²

1.3.1. COMISIONES DE REVISIÓN EN LOS PUEBLOS DE LA CORONA.

Cuando los indios se consideraban perjudicados por abusos administrativos en el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir directamente ante el Virrey en demanda de desagravio, ante quien interponían escrito de impugnación, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.

El Virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha del pueblo correspondiente y el repartimiento de tributos. Siempre se le daba traslado al encomendero. El medio de impugnación duraba en trámite aproximadamente año y medio.

Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualmente de manera que ninguno reciba agravio.¹³

1.4. RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN LOS PUEBLOS DE LA CORONA.

En el procedimiento de recaudación de los tributos en los pueblos de la Corona existían dos fases:

¹² Ibidem. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. 18

¹³ Loc. Cit.

a) El repartiendo del Tributo entre los tributarios.

Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiendo que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y quienes recogían el tributo a domicilio.

b) El Cobro.

El cobro correspondía a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos. A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

Lo recaudado por caciques y gobernadores se recogía por los corregidores.

En los pueblos donde los tributos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias.

1.5 RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN LA ENCOMIENDA.

En la Encomienda existieron pueblos en los que se asignaba un mayordomo o administrador del encomendero: El calpisque, que tuvo como una de sus principales misiones el cobro de los tributos.

Las comisiones de revisión en los pueblos de los encomenderos se daban de la misma manera que en los pueblos de la Corona, el Virrey intervino en los de Encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desagraviar a los indios, siempre se le daba traslado al encomendero con la reclamación, enviando comisarios que revisaran los repartimientos hechos por las autoridades indígenas.

1.6 LA PROTECCIÓN LEGAL Y DE GOBIERNO A LOS INDÍGENAS CON MOTIVO DE SUS QUEJAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas, propiciaban que éstos elevaran quejas a las autoridades de la Colonia, con el propósito de que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio. En la Época Colonial, desde Cortés hasta la venida de Fray Juan de Zumárraga a México, nos dice José Miranda: "Las quejas de los indígenas son más que nada apelaciones a la equidad de los gobernantes, porque falta el derecho positivo-los preceptos legales-en que apoyarlos. Al ocurrir la venida de Zumárraga, ya había además de una flamante legislación protectora de los indios, las Ordenanzas de Toledo de 1528".¹⁴

Los indios, como los demás súbditos, acudían a las autoridades por la vía gubernativa o por la judicial, a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del tributo, el punto de partida de la protección, ya que sin ella, el encomendero o el corregidor las aplicaban a su conveniencia. Las quejas de los indios, en cualquiera de las dos vías señaladas, eran resueltas mediante fallo o resolución fundados en las disposiciones legales vigentes.

Asimismo, el historiador español, José Miranda comenta: "La mayoría de las veces las autoridades superiores de la Colonia pone en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento particular, la denuncia de un abuso o un exceso, por información o por queja. Si la información o la queja

¹⁴ Ibidem. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. p. 20

llegaban al virrey, éste tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de la impugnación o queja, y por lo mismo, para hacer que desapareciera el agravio por la vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que lo cometían."¹⁵

Cuando el Virrey no estima oportuno emitir una orden que pueda poner fin al abuso, hace intervenir a la justicia, mandando a algún magistrado que se informe y resuelva en definitiva conforme a derecho.

La queja era presentada por los indios interesados ante la audiencia, siguiéndose el procedimiento judicial, tramitándose como asunto relacionado con las tasaciones, y cerrándose el procedimiento con el fallo de aquel organismo.

En algunos casos, seguramente por imputación de delitos, la queja presentada por los indios reviste la forma de querrela criminal, y da lugar a un pleito de esta índole.

También hemos encontrado fallos judiciales sobre los tributos excesivos, en pleitos relativos a tasaciones, como cláusula de la sentencia general."

En los primeros años de la Colonia, los asuntos fiscales eran tramitados y resueltos por la Real Audiencia. Esta conocía la apelación de los asuntos contenciosos resueltos en primera instancia por los alcaldes ordinarios y corregidores. Pero en el año de 1561, el Rey resolvió que los asuntos fiscales serían conocidos por la Real Hacienda. Pasaron así lo jurisdiccional a lo administrativo.

¹⁵ Ibidem. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. p. p. 21

1.7 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (Precepto que dirime la constitucionalidad de los Impuestos)

Respecto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta pertinente hacer mención en el presente estudio de sus antecedentes.

“Si bien resulta indispensable para el estado privarse de fondos para la atención de los gastos públicos en los tres sectores de administración que se dan en la organización federal – Federación, Estados y Municipios -, fondos que obviamente ha de obtener de los habitantes del país, como quiera que esto significa una carga sobre el patrimonio de los obligados, es indispensable que la imposición de contribuciones se ajuste a bases justas, para evitar que se caiga en el abuso del que ha habido tantos ejemplos en la historia del mundo y que a final de cuentas provocaron la resolución de los pueblos para destruir el aparato impositivo.”¹⁶

Ahora bien, es pertinente tener en consideración que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

También conviene establecer que los antecedentes de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución General de la República se remontan a la Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración de 1789,

¹⁶ REYES TAYABAS, Jorge, Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización de Amparo, Segunda Edición, Ed. Themis, México, 1993, p. 312.

donde se consideró que para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, era indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.

Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero también, en que la aportación es "en atención a sus facultades", es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Fue así como se desconoció que el impuesto es un "sacrificio", como lo había sostenido la teoría económica del Siglo XVII y de gran parte del Siglo XVIII. La Declaración consagra así, el hecho de que los tributos no son la onerosa carga que el vencido o el siervo aporta al conquistador o al noble, sino se trata de una justa contribución para los gastos del gobierno. Este principio estará presente en todo el constitucionalismo democrático y su origen se halla en la derrota del antiguo régimen y la implantación de las ideas de la ilustración en general, de Juan Jacobo Rosseau, en lo particular.

La Constitución de Cádiz del diecinueve de marzo de mil ochocientos doce, estableció en su artículo 8 que **todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado** y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que **las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos**".

Estas ideas de la Constitución de Cádiz que, en parte están tomadas del artículo 13, de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31, de las Constituciones de México de mil ochocientos cincuenta y siete y de mil novecientos diecisiete, y en ellas se localiza lo que podría considerarse como una doctrina de impuesto, misma que lleva a estas conclusiones:

1. Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos;

2. Las contribuciones deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, y
3. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser las contribuciones.

En relación al segundo punto se advierte que el análisis sistemático de los diferentes criterios que en materia tributaria ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación obliga a precisar que esa conclusión es sólo genérica puesto que la naturaleza específica de cada contribución exigirá una interpretación sobre la realización entre el tributo y el objeto del mismo.

La Constitución de Apatzingán de mil ochocientos catorce, reguló en sus artículos 36 y 41 todo lo relativo a la situación constitucional del Impuesto en México, cuando se decretó que **las contribuciones públicas "no" son extorsiones a la sociedad, por lo que es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos.**

Por lo que, esta postura constitucional abandona la teoría de que la contribución es un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. Este criterio es de gran importancia puesto que frente a la teoría del sacrificio que implicaba una molestia e, incluso, una agresión al gobernado, en la nueva visión que recoge nuestra constitución al gobernado se convierte en coparticipe de las obras que realiza el Estado al ejercer el presupuesto en lo que genéricamente se califica como gasto público, pero que lógicamente se encuentra vinculado al bien del pueblo.

Asimismo, la primera de las Siete Leyes Constitucionales de mil ochocientos treinta y seis, estableció en su artículo 3º, fracción II, que **es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan**, principio constitucional que se repitió en el artículo 14 de las Bases de Organización Política de la República Mexicana, de doce de junio de mil novecientos cuarenta y tres, y en el artículo 4 del Estatuto Orgánico Provisional expedido

por Don Ignacio Comonfort, el quince de mayo de mil ochocientos cincuenta y siete.

En el proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán sometió a la consideración del Congreso Constituyente de mil ochocientos cincuenta y seis y mil ochocientos cincuenta y siete, se estableció, en su artículo 36, que es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la Patria y contribuir para los gastos públicos; así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El veintiséis de agosto de mil ochocientos cincuenta y seis, se aprobó este artículo por unanimidad de 79 votos, con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente, Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "**justos intereses de la Patria**" por la de "**intereses de la Patria**". La comisión de estilo dispuso que el artículo 31 de la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete. Ese mismo artículo 31 fue reformado, años después, mediante decreto del diez de junio del año de mil ochocientos noventa y ocho y al adicionársele una fracción más, pasó a ser la original fracción II, a la III, para resultar como sigue:

"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano.

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria.

II. Prestar sus servicios en el Ejercicio o Guardia Nacional, conforme a las Leyes Orgánicas respectivas.

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

"El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1917, conservó en sus propios términos, la fracción III, del artículo 31, de la Constitución anterior, al incluirla como la fracción IV,

del mismo artículo 31 y establece que es obligación del mexicano contribuir para los gastos público, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV, del artículo 31, del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del diecinueve de enero de mil novecientos dieciséis, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se dio, en todo, incluso en su expresión literaria, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31, de la Constitución anterior."¹⁷

Cabe agregar que la fracción IV, del artículo 31, del Código Político sólo fue reformada por el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y tres, en el que incluyó dentro de la enumeración de los niveles de gobierno cuyos gastos se debe incluir al Distrito Federal, conservándose inclusive la redacción original del precepto.

Para concluir es pertinente señalar que "Entre los documentos que antes del inicio de la revolución de la independencia suscribieron tanto Hidalgo como Morelos, se incluye mención de que la rebeldía que ellos sostuvieron se encaminaba, entre otras cosas, a combatir el agobio que el pueblo estaba sufriendo por cargas tributarias inicuas."¹⁸

¹⁷ BURGOA ORIGUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa, México 1999, p. 32.

¹⁸ REYES TAYABAS, Jorge, Ob. Cit., p. 317

CAPÍTULO SEGUNDO

MARCO CONCEPTUAL

2.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, basada a su vez del profesor argentino Rafael Bielsa, "...derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco..."¹⁹

Para Villegas Basavilbaso "...es un derecho autónomo separado del derecho administrativo; tiene sustancia propia, presenta un cuerpo de doctrina homogéneo y principios generales que le son exclusivos, cuya extensión la hace acreedor a un tratamiento jurídico especial..."²⁰

Asimismo, Andrés Serra Rojas define al derecho fiscal diciendo que: "...está contenido, por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas..."²¹

De igual forma, Carlos M. Giuliani Fonrouge define el derecho fiscal como: "... la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que se suscitan entre estos últimos.

¹⁹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Quinta Edición. Ed. Themis. México, 2000, p. 5.

²⁰ *Ibidem*. p. 6

²¹ *Ibidem*. p. 8

- a) Actividad del Estado: imposición de diversos tributos, recaudación y administración de éstos. Fiscalización. Poder sancionador en caso de violación o incumplimiento a las normas establecidas;
- b) Relaciones del fisco con los particulares: celebración de convenios en los que se conceden prórrogas para el pago de impuestos. Autorización de créditos fiscales o estímulos a favor de los contribuyentes. Relaciones contenciosas ante las mismas autoridades o los tribunales correspondientes, y

Relaciones que se suscitan entre estos últimos: Consumo o no de determinados productos. La desgravación de una mercancía origina que sea más barata y se adquiera con mayor abundancia. Formación de comités de causantes."²²

"El Estado para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos; éstos los puede obtener de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionárselos.

De la obligación anterior surge lo que se denomina obligación, jurídico-contributiva o tributaria, que es aquella en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

El derecho fiscal se define como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares."²³

"El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.

²² CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de derecho Fiscal, Ed. Oxford. México 1998. p. 193.

²³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill. México 2000. p.

Asimismo, el Derecho Fiscal se encarga de precisar las normas e instituciones que prevén los ingresos por vías de derecho público como privado del Estado.

Dada la diversidad de criterios, conceptos u opiniones sobre el Derecho Fiscal mexicano no es posible uniformar los alcances doctrinales, sin embargo en todas ellas, se centra un aspecto esencial consiste en precisar cuáles son las contribuciones, consideradas como el principal ingreso del Estado y que en lo esencial están constituidas por los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. Sin embargo, tal disciplina jurídica va más allá, pues también regula los ingresos que se conocen como de derecho privado del mismo Estado y que se denominan productos, esto es, se trata de diversos arbitrios que son consecuentes de actividades empresariales de la Federación, Estados y Municipios, o bien, por el uso y aprovechamiento de bienes de su dominio privado. Asimismo hay un rubro que también se estudia en el Derecho Fiscal conocido como ingresos derivados de financiamiento que vienen a integrar y completar el gasto público, dentro de los cuales destacan los empréstitos, la emisión de moneda y los bonos de deuda pública.

El Derecho Fiscal también es conocido por algunos estudiosos como derecho tributario porque comprende todas las normas concernientes a la actividad tributaria del Estado, desde el establecimiento de las contribuciones, el nacimiento de las mismas, su determinación, requerimiento, administración, imposición de sanciones y recargo, así como la solución de conflictos que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

Asimismo, Doricela Mabarak Cerecedo, define al Derecho Fiscal "... es una rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.

“Por su lado Gerardo Gil Valdivia, sostiene que el Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado, estas normas jurídicas comprenden el fenómeno fiscal como actividad del Estado, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre éstos últimos.

Desde esta perspectiva el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero que, como se señaló es el conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto y que tiene por objeto regular las funciones financieras del Estado: la asignación de recursos; el pleno empleo con estabilización; la distribución del ingreso y el desarrollo económico. Pero el Derecho Fiscal tiene un alto grado de autonomía, ya que los ingresos fiscales del Estado están determinados por principios jurídicos, económicos y administrativos muy particulares e independientes de los que rigen al gasto público, al crédito público o a las otras figuras que integran las finanzas públicas.

Asimismo, Sergio Francisco de la Garza, al referirse al Derecho Fiscal lo equipara como Derecho Tributario, y en esas condiciones conceptúa a este último como “... el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”²⁴

Definimos el derecho fiscal como la rama del derecho público que se ocupa de las normas y principios que regulan la relación del Estado con el contribuyente, para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, se considera que la definición más acertada es la establecida por el

²⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Segunda Edición, Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 25 y 26.

autor Andrés Serra Rojas, al establecer que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas.

2.2 FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

Las fuentes del derecho están constituidas por las ideas, razones, causas, elementos o factores generadores de las normas jurídicas; o bien se trata del conjunto de pautas y de principios morales, doctrinales, sociales, políticos, económicos o culturales que determinan la voluntad del legislador para dar contenido a los preceptos legales que van a regir las relaciones internas y externas de un Estado, y que engendran disposiciones de carácter general, obligatorio e impersonal.

Claudio Du Pasquier, dice: "Este término de fuente crea una metáfora bastante justa, pues remontar la fuente de un río, es llegar al lugar donde sus aguas salen de la tierra; lo mismo, inquirir la fuente de una regla jurídica, es buscar el punto de partida del cual ella sale de las profundidades de la vida social, para aparecer en la superficie del derecho."²⁵

De acuerdo con Eduardo García Maynez: "Por fuente formal del derecho entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas."²⁶

El tratadista Andrés Serra Rojas, "distingue a las fuentes del derecho en materiales y formales, las primeras se forman por un conjunto de elementos que originan al derecho positivo; las segundas, constituyen el derecho aplicable al ámbito de la administración pública, son el derecho escrito o lo que conocemos como legislación.

También se habla de fuentes directas e indirectas, las primeras son las que crean el derecho, como la ley, el reglamento, los tratados internacionales,

²⁵ Ibidem. p. 41.

²⁶ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995., p. 51.

la costumbre y los principios generales del derecho; las segundas, son las que interpretan al derecho como la jurisprudencia y la doctrina. Además cabe agregar que el derecho escrito es la fuente más importante del derecho administrativo por la seguridad de su contenido y se integra con la legislación administrativa vigente en un país determinado.²⁷

“En un sentido general, la palabra fuente designa a los órganos de producción del derecho administrativo; en una segunda consideración alude a los medios de producción de los preceptos jurídicos. La fuente es un concepto estático, la norma es un concepto dinámico, es un imperativo legal, abstracto y general.”²⁸

Por cuanto a las fuentes del Derecho Fiscal, se puede decir que son todos aquellos hechos, actos, factores o elementos que influyen en la producción, interpretación y aplicación de las normas jurídicas en la misma materia; de tal manera, que es necesario asentar que hay fuentes de producción y fuentes del conocimiento jurídico; las primeras, son los actos, hechos o elementos que el legislador toma en cuenta para la creación, modificación o adición de las normas jurídicas, como son las ideas políticas de los gobernantes, las aspiraciones y demandas populares o los cambios científicos y tecnológicos que se registren en la sociedad; y las segundas, son los documentos, estudios y tratados con los que se aprende la existencia y contenido del derecho fiscal.

Por último resulta de gran importancia hacer el análisis de los mecanismos que conducen al Poder Público en la formación de preceptos jurídicos fiscales, es por eso que a continuación se procede a realizar el estudio de las fuentes de esta materia, para que de esta manera se comprenda en que medida han influido cada una de ellas para darle vida y sustento al Derecho Fiscal, es por ello que cabe señalar a las siguientes: la Ley; los Reglamentos; el Decreto Ley y el Decreto Delegado; la Jurisprudencia; las Circulares; la Costumbre y la Constitución.

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob Cit. p. 42.

²⁸ Ibidem, p. 45.

2.2.1 CONSTITUCIÓN.

La Constitución la define Andrés Serra Rojas como "La Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos."²⁹

Es la fuente inicial del Derecho Fiscal, pues de ella derivan por un lado, la organización, estructura y funcionamiento de los Poderes del Estado, sus relaciones entre éstos, con los particulares y con otras entidades públicas soberanas; por el otro lado, sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales.

Con base en la Constitución es como se organiza a la Administración Pública, se define su órbita de acción, se faculta al Poder Legislativo para crear las leyes fiscales, al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas jurídicas fiscales y ejercer la facultad reglamentaria respectiva, y al Poder Judicial, para resolver los conflictos que surgen entre el fisco y sus contribuyentes para preservar el Estado de Derecho que rige los actos en el rubro en estudio.

Arrijo Vizcaíno, argumenta que "el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados."³⁰

En tales condiciones, asienta que la llamada Carta Magna aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los

²⁹ Ibidem. p. 45

³⁰ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. Cit., p. 32.

lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse al contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

La Constitución es la fuente por excelencia del derecho, por cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica, y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

Es por ello que en la Constitución aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer, el sistema tributario, y por ello ocupa la cúspide de todo el sistema jurídico nacional.

2.2.2 LA LEY.

La Ley deviene del procedimiento previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 71 y 72.

Para que una ley se constituya, se necesita que sean aprobadas por el Congreso de la Unión, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Gobernación y publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

La ley es la base para nuestro marco jurídico ya que obliga tanto al fisco como al contribuyente, al señalar las limitantes de los derechos y obligaciones de cada una de las partes de la relación tributaria.

Se dice que la Ley constituye la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que solo puede hablarse de un tributo mediante una norma jurídica que previamente haya sido expedida por el Poder Legislativo, asimismo, las dependencias y organismos de naturaleza federal, estatal y municipal solo pueden hacer lo que la ley les permite, esto es, deben actuar

obedeciendo los dictados de los preceptos jurídicos que regulan su competencia, respetando la generalidad, obligatoriedad e impersonalidad.

2.2.2.1 ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA LEY.

I. La generalidad, quiere decir que la ley debe aplicarse para todos aquellos supuestos, personas o cosas que se encuentren comprendidas dentro de su propia hipótesis, para todas aquellas situaciones generales que encuadran en su propio marco normativo sin distinción de persona, credo, posición económica, política o condiciones sociales.

II. La obligatoriedad, se trata del deber que tienen todas las personas físicas y morales en su calidad de gobernados y gobernantes para acatar la ley, conforme a lo que debe hacerse, ejecutarse o cumplirse, y para ese efecto el Estado cuenta con el Poder coactivo, esto significa que si no se cumple espontáneamente se dispone de la fuerza pública para hacerla cumplir.

III. La impersonalidad, ello se refiere a que toda ley no debe concretarse a una persona específica, porque no puede estar enfocada a un caso concreto y determinado, pues ello violaría el principio de generalidad e igualdad ante la ley, y debe aplicarse en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos comprendidos en su esfera normativa.

IV. La imperatividad, esto significa que las leyes son impuestas a quienes se dirigen en forma forzosa, autoritaria en caso de que no se cumplan sus indicaciones voluntariamente, de aquí deriva el carácter esencialmente coactivo de la misma.

V. La permanencia, la ley debe aplicarse durante todo el tiempo que se encuentre en vigor, esto es hasta que ella sea abrogada o derogada, siguiendo el principio de autoridad formal de la misma, esto quiere decir que para modificarla o dejarla sin efecto se deben seguir los mismos pasos que se observaron para su creación.

VI. La irretroactividad, significa que por regla general no debe aplicarse u obrar sobre el pasado, sobretodo en perjuicio de persona alguna.

La ley es la fuente más importante o preponderante del Derecho Fiscal, después de la Constitución Federal, pues no puede haber tributo sin ley que lo regule, además toda obligación contributiva debe respetar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, y que lo recaudado por tales conceptos se destine a cubrir el gasto público en observancia de los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema.

En tales condiciones, resulta de especial interés el análisis del procedimiento encaminado a la creación de las normas jurídicas fiscales, que en el caso concreto de la esfera federal, se encuentra previsto en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que aun cuando es aplicable a la creación de cualquier tipo de leyes, tratándose de las tributarias presenta algunas características sumamente especiales.

El proceso legislativo tiene su punto de partida con la presentación ante los órganos del Poder Público encargados de legislar, de un proyecto de iniciativa de ley que debe ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y finalmente aprobada o rechazada por dichos órganos.

En principio y por regla general, una iniciativa de ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La que recibe la iniciativa suele denominarse "Cámara de Origen."

En observancia del artículo 71 de la Ley Suprema, el derecho de iniciar leyes o decretos compete: I. Al Presidente de la República; II. A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión; y III. A las Legislaturas de los Estados. Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las Legislaturas de los Estados o por las Diputaciones de los mismos, pasarán a comisión. Las que presentaren los Diputados o los Senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates.

Conforme al artículo 72 inciso h) Constitucional, todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualquiera de ellas; con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.

Esto significa que en lo tocante a la formación de leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen y la de Senadores revestirá siempre el carácter de revisora; por lo que todas las iniciativas deberán presentarse ante la Cámara de Diputados.

En esa virtud siguiendo las estipulaciones del artículo 72 Constitucional, todo proyecto sobre contribuciones, deberá presentarse en primer término, ante la Cámara de Diputados; si ésta lo aprueba, pasará a discusión y en su caso aprobación a la Cámara de Senadores "Cámara Revisora", para conocer en segundo término, aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor.

Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de diez días útiles; a no ser que corriendo este término, hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus Sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

Si el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado de veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Si el decreto fuere nuevamente aprobado por las dos terceras partes del número total de sus miembros, pasará a la Cámara Revisora, si éste fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto o volverá al Ejecutivo para su promulgación, pues en este caso, aun cuando el Presidente de la República no estuviese de

acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación y debe ejecutarse para todos los efectos a que haya lugar.

Una vez que el Presidente de la República ha aprobado un proyecto de ley o decreto, ordena su publicación en el órgano oficial denominado "Diario Oficial de la Federación", para el efecto de que sea conocido y entre en vigor, para ese efecto, y para su validez y observancia, debe ir firmado por el Secretario de Gobernación y con ello se cumple con el llamado "refrendo a los actos del Presidente", que significa darles validez y aprobación a esa clase de actos, de conformidad con el artículo 13, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Las Leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Gobernación y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de dicha publicación, salvo en las que se establezca una fecha posterior a dicha observancia, en acatamiento al artículo 7º del Código Fiscal de la Federación.

La misma Constitución en su artículo 74 fracción IV establece que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior. De esta norma se alcanza la convicción de que la vigencia constitucional de las leyes fiscales es de un año.

"Dice Margain Monautou que como para los miembros del Congreso de la Unión será cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que resta por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal

siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significará aprobar ley por ley.³¹

Por lo tanto, si en esta Ley de Ingresos se omite un renglón Impositivo, digamos el de automóviles nuevos, automáticamente quedará derogada la Ley Fiscal reglamentaria de este renglón.

"Octava Época
 Instancia: Tercera Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación
 Tomo: XIV, Julio de 1994
 Tesis: 3a. XXXVIII/94
 Página: 145

INGRESOS, LEY DE. SE CARECE DE INTERES JURIDICO EN EL AMPARO PARA COMBATIRLA SI NO SE PLANTEA ESPECIFICAMENTE SU INCONSTITUCIONALIDAD. (INTERRUPCION DE LA JURISPRUDENCIA NUMERO 12/91, RUBRO: "LEY DE INGRESOS. SI EL QUEJOSO TIENE INTERES JURIDICO PARA RECLAMAR LA LEY QUE REGULA UN IMPUESTO ESPECIFICO, TAMBIEN LO TIENE PARA IMPUGNAR ESTA"). Cuando la Ley de Ingresos se reclama en el juicio de garantías en virtud del enunciamiento que en ella se hace sobre determinadas contribuciones, pero tal enunciamiento no es lo que agravia a los contribuyentes, ni se alega alguna circunstancia particular que tienda a demostrarlo, sino que ello se hace depender de la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial contenidas en la ley que regula el impuesto en lo específico, como lo es la Ley de Hacienda correspondiente, cabe concluir que en tales casos la Ley de Ingresos no es una disposición que por sí misma cause un agravio al contribuyente, por lo que procede sobreseer en el juicio respecto de dicho acto por falta de interés jurídico, con fundamento en la fracción III del artículo 74 en relación con la V del 73, ambos de la Ley de Amparo. Las anteriores consideraciones obligan a esta Tercera Sala a interrumpir la tesis de jurisprudencia que al respecto sustentaba, número 12/91, rubro: "LEY DE INGRESOS. SI EL QUEJOSO TIENE INTERES JURIDICO PARA RECLAMAR LA LEY QUE REGULA UN IMPUESTO ESPECIFICO, TAMBIEN LO TIENE PARA IMPUGNAR ESTA".

Amparo en revisión 2021/93. Explotadora de Canteras, S.A. de C.V. 18 de abril de 1994. Unanimidad de cuatro votos. Ponente:

³¹ Ibidem. p. 47.

Carlos Sempé Minvielle. Secretario: Osmar Armando Cruz Quiroz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II-Septiembre de 1995, página 32, tesis por contradicción P./J. 25/95 de rubro "LEYES DE INGRESOS. CUANDO NO TENGAN QUE ATRIBUIRSELES VICIOS PROPIOS, RESULTA OPTATIVO PARA EL QUEJOSO IMPUGNARLAS O NO EN EL AMPARO EN EL QUE SE RECLAMA LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO ESPECIFICO."

No. Registro: 200,321

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 25/95

Página: 32

LEYES DE INGRESOS. CUANDO NO TENGAN QUE ATRIBUIRSELES VICIOS PROPIOS, RESULTA OPTATIVO PARA EL QUEJOSO IMPUGNARLAS O NO EN EL AMPARO EN EL QUE SE RECLAMA LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO ESPECIFICO.

Conforme a la Tesis Jurisprudencial número 127, del Tribunal Pleno, visible en la página 231, de la Primera Parte del Apéndice 1917-1988, con el rubro "LEYES DE INGRESOS", estas leyes constituyen un catálogo de gravámenes tributarios, pero que condicionan la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial; por tanto, si en un juicio de amparo se acredita tener interés jurídico para reclamar la inconstitucionalidad de un impuesto determinado establecido en una ley específica, resulta evidente que también le asiste dicho interés para impugnar la correspondiente ley de ingresos que condiciona la aplicación de aquél, pues el efecto legal que tenga el tratamiento jurídico que se dé a la ley específica tendrá repercusión en la ley general de ingresos a la que trasciende y afecta dada su estrecha vinculación. No obstante, nada impide que se pueda reclamar en amparo únicamente la ley específica sin impugnarse la Ley General de Ingresos, pues la circunstancia de que en aquélla se fijen el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse, permiten el acceso directo al juicio de garantías cuando se acredita el perjuicio que ocasiona esta última ley al quejoso. En esas condiciones, puede válidamente afirmarse que cuando no se tengan que atribuir vicios propios a la Ley de Ingresos, resulta optativo para el agraviado

impugnarla o no en amparo, ya que, por un lado, si ésta se reclama, el interés jurídico para impugnarla se acredita al demostrarse la afectación ocasionada por la ley que regula el impuesto específico y, por otra parte, su no impugnación no impediría abordar el estudio de la ley específica que se reclame.

Contradicción de tesis 26/94. Entre las sustentadas por las anteriores Tercera Sala y Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 21 de agosto de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro S. González Bernabé.

El Tribunal Pleno en su sesión privada del jueves treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco asignó el número 25/1995 (9a.) a esta tesis de jurisprudencia aprobada al resolver la contradicción de tesis número 26/94. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Cuando el Congreso aprueba la nueva ley fiscal para que se aplique en el siguiente año, no es necesario que en la ley de Ingresos para ese mismo ejercicio se haga aparecer el renglón correspondiente. Sin embargo, hay quienes sostienen que el nuevo impuesto, para ser exigible, debe estar consignado necesariamente en la Ley de Ingresos.

2.2.3 DECRETO LEY Y DECRETO DELEGADO.

El **decreto ley**, está definido como una norma excepcional fundado en el artículo 29, de la Constitución, disposición que regula el llamado caso de "suspensión de garantías individuales", consistente en una legislación de emergencia que tiene que emitir un órgano dotado de amplias capacidades de decisión y ejecución, con el fin de garantizar a la sociedad seguridad jurídica y paz pública, ya que por la propia naturaleza del Congreso de la Unión no se realizarían las leyes de forma rápida y expedita.

La doctrina del derecho mexicano ha equiparado al Decreto Ley y al Decreto Delegado como actos reglamentarios del titular del Poder Ejecutivo, creadores de situaciones jurídicas generales, obligatorias y abstractas; se trata de casos de excepción que la Constitución Federal estatuye por un lado en el Artículo 73, fracción XVI, y por el otro, en los artículos 29 y 131 segundo

párrafo; en el primer caso, la Ley Fundamental del país autoriza al Consejo de Salubridad General que depende directamente del Presidente de la República, a expedir disposiciones generales para preservar la salud pública, especialmente en lo referente a las campañas contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo y degeneran la especie humana, así como las adoptadas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, es una atribución directa del Presidente de la República en donde no hay necesidad de la delegación de facultades por parte del poder Legislativo para que pueda cumplirse y ejecutarse, y ello constituye en la vida práctica la esencia de la expedición del Decreto Ley.

Cuando el Congreso de la Unión delega facultades legislativas de carácter extraordinario al Presidente de la República, de conformidad con los artículos 29, 49 y 131 segundo párrafo de la Constitución Política Federal, estamos en presencia del **Decreto Delegado**, llevando en su esencia dichas disposiciones la facultad del titular del Ejecutivo Federal para que haga frente a la situación en caso de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro aspecto que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, podrá suspender las garantías individuales en todo el país o en un lugar determinado que fuese obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a la situación; pero debe hacerlo por un tiempo limitado y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo, esta autorización la hará el Congreso de la Unión en el período ordinario de sesiones, y en los recesos de éste la medida será dictada por la Comisión Permanente.

Otro supuesto del Decreto Delegado, es visible en el citado segundo párrafo del artículo 131 de nuestra Ley Suprema, al decir que: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el

presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

"El decreto delegado, consiste en el delegación de facultades del Congreso de la Unión al Poder Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso así como para crear otras, también esta facultado par restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando los estime urgentes, con el objetivo de regular el comercio exterior, la economía del país, estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio de la nación."³²

Esto es los decretos delegados son las leyes que crea y expide el Presidente de la República, sin mediación alguna, cumpliendo y fundado con los principios constitucionales.

La diferencia que existe entre un decreto ley y un decreto delegado es que, este último puede emitirlo el Presidente de la República en cualquier momento, sin que exista un estado de emergencia como en el decreto ley.

2.2.4 REGLAMENTOS.

"El reglamento es un instrumento administrativo necesario para el buen desempeño de las leyes, en este caso son trascendentes en las leyes fiscales por su naturaleza y complejidad que presupone para su aplicación."³³

El Reglamento Administrativo, lo define Adolfo Arrijo Vizcaino en "un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de

³² GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Ob Cit. p. 75.

³³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. p. 48.

llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."³⁴

Asimismo la facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la fracción I, del artículo 89, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha mantenido firme los criterios respecto de la emisión de los reglamentos administrativos resultando ilustrativa la siguiente:

"Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CXXV

Página: 2742

REGLAMENTOS, FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. El artículo 49 constitucional establece que "No podrán reunirse dos o más de estos poderes (los de la unión), en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 (casos de invasión, perturbación grave de la paz..., etc.). En ningún otro caso se otorgarán al Ejecutivo facultades extraordinarias para legislar". Es notorio, por otra parte, que dentro de las facultades del Congreso de la Unión señaladas en el artículo 73 de la misma Constitución, sólo limitativamente, en casos determinados y precisos (fracciones XII y XV), ese H. cuerpo ejerce las de reglamentar; y el artículo 89, en su fracción I, impone al Ejecutivo la obligación de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso "proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia", facultad que, en sí misma, lleva imbibida la de expedir reglamentos, proveyendo a la exacta observancia de una disposición legislativa."

Asimismo, podemos decir que los Reglamentos Administrativos se tratan de normas jurídicas generales obligatorias e impersonales emanadas del Titular del Ejecutivo, ya sea Federal, Estatal o de los Ayuntamientos Municipales, con la finalidad de lograr la aplicación y observancia de la ley, explicar su órbita de acción y sus alcances, o bien, regular la prestación de

³⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. p. 120.

servicios públicos o el respeto al sistema de policía y buen gobierno conforme al interés general o social de un país o región determinada del mismo.

El maestro Andrés Serra Rojas sostiene que: "El reglamento es el conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República, en virtud de facultades que le han sido conferidas por la Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del poder Ejecutivo."³⁵

"En esa virtud formalmente el reglamento es un acto administrativo porque emana del Poder Ejecutivo, refiriéndose al órgano que lo crea. Materialmente se le identifica con la Ley porque participa de las mismas características, ya que es una norma jurídica general, obligatoria e impersonal, y por lo tanto intrínsecamente es un acto legislativo, porque crea, modifica o extingue situaciones jurídicas generales."³⁶

El reglamento es producto de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política Federal, al disponer, que dentro de las facultades y obligaciones del Presidente de la República, encontramos la de, "promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."³⁷

2.2.5 JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia es un instrumento importante en nuestro derecho, que simboliza el aterrizaje de las normas en la realidad de los contribuyentes, así como para la autoridad.

³⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. p. 49.

³⁶ Ibidem. p. 50.

³⁷ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob Cit., p. 122.

La jurisprudencia del Pleno se forma mediante cinco ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidos por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho Ministros.

Asimismo la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia es de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal: Pleno y Sala Administrativa, Juzgados de Distrito y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La Jurisprudencia es la interpretación de la ley o de otros ordenamientos jurídicos que llevan a cabo los tribunales judiciales y administrativos, al resolver las controversias que surgen entre los particulares o entre éstos y la Administración Pública. Es una fuente fecunda del Derecho Fiscal, ya que gracias a ella los preceptos legales que regulan las actividades del fisco federal, estatal y municipal, han venido perfeccionándose, haciéndose congruentes con nuestro orden constitucional, sobre todo para que alcancen eficacia los principios de legalidad, audiencia y seguridad jurídica, así como el respeto estricto a las garantías individuales y sociales por parte de las autoridades tributarias.

La jurisprudencia no sustituye a la función legislativa, pero sí reviste singular importancia como fuente del derecho administrativo y tributario al configurar las instituciones administrativas y fiscales, precizando su verdadera naturaleza jurídica, señalando su auténtica finalidad, que en muchos casos son desvirtuadas por las autoridades administrativas; por esas razones estamos en presencia del medio más eficaz para preservar el espíritu del Constituyente y la congruencia a la Ley Fundamental del país de las leyes ordinarias y los reglamentos administrativos con aquélla.

El tratadista Margáin Manautou, sostiene, que: "La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencia que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. En efecto, ha influido notablemente en las

reformas a las leyes impositivas; casi siempre las modificaciones o adiciones que se introducen a las leyes tributarias obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que han emitido las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación o los Tribunales Judiciales Federales, sobre problemas o situaciones en las que no han sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en la ley tributaria.³⁸

Por lo que se puede definir a la jurisprudencia como un conjunto de principios jurídicos y doctrinales contenidos en las decisiones o sentencias dictadas por los tribunales judiciales y administrativos, al resolver conflictos que se entablan entre los particulares o entre éstos y el Estado, llevando como finalidad la claridad, la justicia, la honestidad y la uniformidad en la interpretación y aplicación del derecho, subsanando omisiones, incongruencias, imprecisiones o lagunas de la ley.

2.2.6 CIRCULARES.

Las circulares administrativas el Magistrado Adolfo Carretero Pérez, las define "...son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo"³⁹

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 35, establece que "los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación."

³⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob Cit., p. 53.

³⁹ Ibidem, p. 135.

Esto es, se trate de disposiciones de carácter general, provienen de autoridades autorizadas, esto es funcionarios hacendarios, y cuenta con la finalidad exclusiva de instruir a la dependencia administrativa subordinada, comunicando los criterios establecidos y obligados para las mismas.

Las circulares, son disposiciones de carácter general dictadas por las dependencias y organismos fiscales federales, estatales y municipales y que tienden a explicar, encausar o aclarar los mandatos de las leyes y reglamentos de la misma naturaleza.

Generalmente se expiden por los superiores jerárquicos hacia sus subordinados o para el público en general, con propósitos meramente administrativos, para dar a conocer el marco de acción de las normas jurídicas tanto de carácter sustantivo o procedimental o bien para explicar la organización, estructura o funcionamiento de un organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de la Secretaría de Finanzas y Planeación de alguna entidad federativa o de la tesorería municipal respectiva, también se les ubica como comunicaciones internas formuladas por autoridades superiores para dar a conocer a los inferiores, instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación que debe dársele a una ley o reglamento tributario, su carácter obligatorio se centra para las personas físicas y morales públicas y privadas que son señaladas en su propio texto como destinatarias.

"No es una fuente especial del derecho fiscal, porque contiene disposiciones de la misma naturaleza que una ley o un reglamento, y prácticamente en la realidad no hace ninguna clase de aportaciones para engrandecer o fortalecer dicha materia. Sin embargo en su expedición siempre se debe respetar el principio de legalidad que rige los actos de las autoridades fiscales para no lesionar los intereses de la colectividad o de los servidores públicos, porque en caso contrario la parte agraviada puede hacer valer los medios de defensa que le otorga la ley para restablecer la vigencia del

derecho; sin perder de vista que representa un instrumento técnico-político para alcanzar la buena marcha de la administración pública.”⁴⁰

“Séptima Época
 Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Apéndice de 1995
 Tomo: Tomo III, Parte SCJN
 Tesis: 34
 Página: 27

CIRCULARES. Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general que obligan a los particulares en sus relaciones con el poder público, las circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aun en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial, puesto que las leyes y reglamentos sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obligara a determinado individuo, si le ha sido notificada personalmente; pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular resultan atentatorios.”

2.2.7 COSTUMBRE.

La Costumbre, es el hábito adquirido por la repetición de actos de la misma especie dentro de la sociedad. Es aquella conducta colectiva sancionada y reconocida por un pueblo o por un sector del mismo.

Puede ser convencional y jurídica. La primera es aquélla que se impone por un grupo de seres humanos como consecuencia de sus propias necesidades, prácticas cotidianas o aspiraciones y que la practican en forma reiterativa por conveniencia y para su bienestar individual o colectivo, sin

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., p. 57.

necesidad de una reglamentación y que generalmente es reconocida cuando no afecta el interés social. La segunda es aquella que en un momento dado se eleva a la categoría de una norma jurídica o que está en congruencia con la misma y que debe de respetarse por gobernados y gobernantes.

Toda costumbre que sea contraria a los buenos principios, a la moral o a la norma jurídica es motivo de una sanción para restablecer el orden jurídico que debe observarse por los infractores.

Son dos elementos los que forman a la costumbre, a saber: I. El hábito consuetudinario o la, práctica constante de usos, de actos, de creencias o convicciones populares que se convierten en obligatorias; y II. El carácter subjetivo que está representado por la opinión general que tiene la sociedad para aceptar y exigir el respeto de esa costumbre y que por ello debe ser elevada a una norma jurídica.

Cuando la costumbre ha sido reconocida y regulada por la ley o un reglamento, desde ese momento adquiere el carácter de fuente del derecho, pues en muchos casos es el antecedente y el sustento de la norma jurídica, se trata de la única fuente no escrita.

Para el Derecho Fiscal no tiene importancia como fuente de su estructura normativa y ello es un resultado de su propia naturaleza, en donde es muy patente la vigencia del principio de legalidad, pues toda obligación tributaria sólo es exigible si previamente el Poder Público ha establecido su configuración, en otras palabras puedo asegurar que en la historia de la humanidad tanto la regulación del Poder Tributaria, como todo lo concerniente al deber fiscal no ha tenido la mínima influencia de la costumbre, ante lo riguroso, coercitivo e imperativo con que se han llevado a la práctica tales medidas.

Asimismo, es menester decir que existen tres tipos de costumbres los cuales son:

Costumbre Delegante, se da cuando por medio de una norma jurídica no escrita se autoriza a determinada instancia para crear derecho escrito.

La costumbre jurídica se halla entonces supraordinada a la ley. Existe la misma relación en la monarquía absoluta, cuando el monarca, cuya situación jurídica se encuentra regulada consuetudinariamente, expide leyes de carácter general.

Costumbre Delegada, se da en aquellos casos en que la ley remite a la costumbre para la solución de determinadas controversias. En tal hipótesis, la costumbre hallase subordinada al derecho escrito.

No puede ser contrario a los preceptos de la ley. La delegación establecida por el legislador no es superflua ni carece de importancia, como en ocasiones se afirma. Sirve, al menos, para desvanecer cualquier duda acerca de la vigencia de ciertos usos y costumbres populares.

Costumbre Derogatoria, es la norma consuetudinaria contraria a la ley.

2.3 DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS.

2.3.1 IMPUESTOS.

Representan el más importantes ingreso tributario, de tal manera que se ubica en primer lugar dentro de la clasificación de los ingresos públicos que año con año perciben la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y Municipios.

Para el Lic. Hugo Carrasco Iriarte el Impuesto "... es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alicuotas de la renta

propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte.”⁴¹

El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Teoría de la equivalencia.

El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. Teoría del Seguro.

El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

El artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, prevé los impuestos, como se desprende de lo siguiente:

“Artículo 2.- ...

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

Los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad y en congruencia con los alcances de la fracción IV, del artículo 31, constitucional.

⁴¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit., p. 276.

2.4 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL. (IMPUESTOS)

De la definición de la obligación contributiva o tributaria se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto, activo que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.
- El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.
- La base
- La tasa o tarifa
- Época de Pago

2.4.1 SUJETOS

Se debe precisar con claridad quiénes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo, así como los sujetos activos.

Los sujetos obligados al pago de los impuestos, como lo determina el legislador en su definición legal, son las personas físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación "contribuyentes".

2.4.2 SUJETO ACTIVO

El sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el Estado (Federación estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Para poder determinar los sujetos activos de la obligación jurídico-contributiva en nuestra legislación, se debe analizar primeramente el contenido de los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo y 115 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales al efecto establecen:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

“Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los que los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos en la presente Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

“Artículo 115. Los estados adoptaran, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa en municipio libre, conforme a las bases siguientes:

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

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

Los municipios podrán celebrar convenio con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

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

De los preceptos anteriores tenemos que en el sistema fiscal mexicano, son tres los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, a saber:

- La Federación.
- Los estados o entidades federativas.
- Los municipios.

Lo anterior, en virtud de la organización política del Estado mexicano, existiendo los tres órganos de poder mencionados.

2.4.3 SUJETO PASIVO

Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

Sin embargo, del concepto de obligación contributiva o tributaria, que es el vínculo en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que son los contribuyentes.
- El objeto, que es el contenido de la obligación contributiva o tributaria. La prestación pecuniaria o en especie.

Si bien es cierto que la legislación fiscal no hace referencia expresa al sujeto pasivo como tal, sí establece quiénes caen dentro de esa categoría. Al efecto, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, establece que:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”⁴²

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Del contenido del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, se tiene que existen las siguientes clases de sujetos pasivos para efectos fiscales, a saber:

- Las personas físicas. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.
- Las personas morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.

⁴² FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit., p. 142.

- La Federación, los estados y los municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.
- La Federación, los estados y los municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.
- Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.
- Las naciones extranjeras, cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.
- Sujetos pasivos exentos. Aquellos a los cuales, por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total o parcialmente, mas no así las obligaciones derivadas de la relación fiscal.

"La calidad de sujeto pasivo o contribuyente, se adquiere cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales, vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias, (244) de conformidad con el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que viene a ser lo que se denomina causación o nacimiento de la obligación contributiva o tributaria."⁴³

2.4.4 OBJETO

El objeto está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible.

El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

"Asimismo, el objeto de la obligación contributiva o tributaria, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber

⁴³ Ibidem. p. 148.

de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público."⁴⁴

2.4.5 BASE

Está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. "Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente."⁴⁵

2.4.6 TASA O TARIFA

La tasa está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.

Asimismo, "la tarifa de la contribución está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría."⁴⁶

Es nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

2.4.7 ÉPOCA DE PAGO

La época de pago del crédito fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva, para que se cumpla la obligación, por lo cual el pago debe hacerse dentro de este plazo.

⁴⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. Cit., p. 107.

⁴⁵ Ibidem. p. 109.

⁴⁶ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Ob. Cit., p. 377.

Al efecto, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente señala que:

“Artículo 6°.- Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.”

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de los créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial y la forma valorada expedidos y controlados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para

determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

2.5 ELEMENTOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

Los elementos constitucionales de los impuestos son:

- Proporcionalidad y Equidad.
- Legalidad.
- Gasto Público.
- Hecho Generador.
- Hecho Imponible.

2.5.1 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Dentro de la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, se establece un principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las Leyes Fiscales Especiales; el principio de proporcionalidad y equidad, al igual que la garantía de legalidad tributaria constituyen garantías individuales, aún cuando no se encuentren establecidas dentro del capítulo respectivo de la Constitución.

Ernesto Flores Zavala, señala: "Encontramos gran similitud en esencia entre la expresión proporcional y equitativo y la fórmula que Adam Smith plantea en el principio de justicia de los impuestos, al decir: los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan."⁴⁷

Con la expresión proporcional y equitativa, sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, esta garantía requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible. El principio de generalidad,

⁴⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto Ob. Cit., p. 215.

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

El principio de uniformidad, significa que los impuestos que integran un sistema impositivo, deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces deben entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera.

2.5.1.1 PRINCIPIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD

A pesar de que en la doctrina en materia constitucional tradicional se distinguen y estudian en forma separada los principios de proporcionalidad y equidad, la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, trató de forma ligada ambos principios durante mucho tiempo, hoy ya se logró que quedaran plenamente distinguidos y elevados a Garantías Constitucionales.

Si del mandato constitucional se infiere la obligación de los residentes en México para contribuir al gasto público, este último constituye un todo y cada uno de los residentes debe contribuir hacia ese todo que es el gasto público de la federación, de los estados y de los municipios.

Efectivamente, bajo el principio de proporcionalidad, deben contribuir al gasto público la totalidad de las personas físicas y/o morales que se

encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la Ley Fiscal Especial como materia de una tributación y, por ende, se considera violatorio de la Constitución, en los términos del artículo 13 de la Ley de Monopolios, reglamentaria del artículo 28 constitucional, el que se exima del pago de contribuciones en forma total o parcial a todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la ley como materia de una contribución.

Razón por la cual debe haber un criterio distributivo de las cargas tributarias, que es el del origen de lo gravado; el legislador, al imponer contribuciones, debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generamiento, esto es, sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales, pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos, esto es, un contribuyente debe gozar o contar con capacidad económica para contribuir y sólo se cuenta con ella cuando se obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución que pueda imponer el Congreso General.

Referente a la proporcionalidad en materia fiscal podemos decir que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en la Ley de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimiento que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria. Por lo que las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Dentro del principio de proporcionalidad, también debe considerarse a cada contribuyente en forma individual para que la ley lo obligue a aportar al Erario Federal, una parte razonable de sus percepciones gravables. Razón por

la cual el principio de proporcionalidad sostiene que los únicos tributos que se ajustan a dicho principio, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica contributiva de los sujetos pasivos.

"Hace muchos años, don Ignacio L. Vallarta, con motivo del amparo interpuesto contra las contribuciones a las fabricas de hilados y tejidos por la Ley de Ingresos del 5 de junio de 1879, señaló en un voto emitido por él mismo, que: "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afectan; los economistas, por esto, no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, sino la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores... para que el argumento también sea fundado, es preciso que exista algún texto en la Constitución que obligue al legislador a no decretar más impuestos que los que afectan los ramos de la riqueza pública, sin una sola excepción. Nadie puede desconocer la desigualdad de condiciones que hay entre los capitales pequeños y los grandes, y son obvias las razones de justicia que asisten al legislador para determinar el mínimo del valor sobre el que gravita el impuesto."⁴⁸

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho 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.

Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar

⁴⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ. Narciso. Ob. Cit., p. 148.

Fuente: Informes
Tomo: Informe 1969
Página: 45

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. **La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13).** Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. **La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 80, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyo que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores**

tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios

términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se cifó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está conforme con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Por último y respecto a este principio de proporcionalidad, resulta importante citar la ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo administrativo en revisión 3630/1939, que consta en la página 2723 del Tomo LXV de la Quinta Época, que señala:

"IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS.- El constituyente no concedió una facultad omnimoda al Estado para establecer los impuestos que a su juicio fuesen convenientes, sino limitada por tres requisitos fundamentales: que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos. De manera que debe estimarse que considerando constitucionalmente el impuesto, será únicamente obligatorio aquél en el que concurren los requisitos antes mencionados."

2.5.1.2 PRINCIPIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD

Es mandato constitucional el que las contribuciones establecidas en ley sean fijadas con equidad. La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar 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, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

"Para que podamos considerar que una contribución reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad, debemos entender, bajo la doctrina de Adam Smit en la que se basan los constitucionalistas mexicanos, que una contribución, además de estar establecida en la ley, debe encontrarse regulada en la ley. En nuestro sistema fiscal mexicano, encontramos, como ya se ha dicho, que las contribuciones se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación y ahora diremos que éstas se regulan en las llamadas Leyes Fiscales Especiales y a las que consideramos reglamentarias de las contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos."⁴⁹

Desde la doctrina tributaria de Adam Smith, ha quedado señalado que una ley regulatoria de contribuciones, reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad, cuando en la misma se encuentran específicamente regulados el objeto de la contribución, los sujetos a cargo de quienes gravita la contribución, la base gravable de la contribución y la tasa, cuota o tarifa que determina en cantidad líquida la contribución a pagar al Erario Federal.

Conforme al artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, entendemos que son objeto de las contribuciones, las situaciones jurídicas o de hecho

⁴⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ. Narciso. Ob. Cit., p. 152.

previstas en las Leyes Fiscales como materia de una contribución. En este sentido, con base al principio de proporcionalidad.

El **objeto** lo constituye un hecho o acto jurídico que la Ley Fiscal Especial considera ser materia para una contribución; son **sujetos** las personas físicas y/o morales que llevan a cabo el objeto de la contribución; es **base gravable** la porción valor que la ley da al objeto y son **tasas, cuotas o tarifas**, las fijadas en la ley como determinadas en cantidad líquida para específicamente determinar la contribución a cargo del sujeto.

Cuando un contribuyente decide que va a interponer un medio de defensa en materia fiscal, debe analizar cuidadosamente la existencia de estos cuatro elementos, pues la carencia de uno de ellos, determinará que la contribución no reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos en la Constitución.

El análisis que deben llevar a cabo los contribuyentes para promover algún medio de defensa en materia fiscal respecto del principio de legalidad tributaria y los principios de proporcionalidad y equidad son necesarios establecerlos en la interposición de un recurso administrativo o juicio de nulidad, toda vez que las autoridades administradoras y/o el Tribunal Fiscal de la Federación, no son autoridades competentes para determinar si la ley en la que se funda el acto reclamado guarda los principios constitucionales y que el análisis de éstos es materia de amparo, sin embargo, por razones del principio procesal de definitividad, los argumentos sobre la violación de estos principios, deben hacerse notar por el contribuyente, desde la iniciación de sus procedimientos contenciosos en materia fiscal.

2.5.2 PRINCIPIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD

De la propia fracción IV, del artículo 31, Constitucional, derivamos uno de los máximos principios en materia fiscal mexicana, y es el que se refiere al principio de legalidad; este principio consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga tributaria no

se encuentra establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión. Con base en este principio de legalidad tributaria, si la Ley de Ingresos de la Federación estableciera un impuesto, derecho, etc., que no tuviese regulación legal especial o si un reglamento lo hiciera, ambos violarían dicho principio y en tal consideración la ley asiste a los particulares en el sentido de que esas partidas tributarias no les podrán ser exigidas.

El artículo 31, de nuestra Carta Magna señala: "Es obligación de los mexicanos...IV.- Contribuir al gasto público, sea de la federación, estados o municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinan las leyes."

De esta disposición constitucional se desprende que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley y de aquí se desprende lo que se denomina el principio de legalidad tributaria, es decir, a través de este principio la Constitución consagra el que ninguna contribución puede oponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en la ley.

Este principio, de acuerdo con la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser acatado por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. En efecto, de acuerdo con lo señalado por la fracción VII del artículo 73 constitucional, es facultad del Congreso General establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y resulta que esta facultad constitucional del Congreso, sólo puede ser ejercida por éste mediante el proceso de formación de leyes y por tanto, las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal, en una ley emitida por el Congreso General, que en este caso, es la Ley de Ingresos de la Federación.

Si se desea iniciar un procedimiento de defensa en materia fiscal, debe analizarse si los actos de la autoridad administradora del Poder Ejecutivo desbordan los límites establecidos en la ley como norma de conducta general, abstracta, impersonal y obligatoria que emana de una sola competencia de autoridad, que es la del Poder Legislativo y en este orden de ideas, todo acto

de autoridad administradora en materia fiscal, debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones.

El principio de legalidad se encuentra 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.

"Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informe nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional es histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de 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 quienes 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 de contribuir para los gastos públicos del Estado y la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictada con anterioridad."⁵⁰

Mucho se ha cuestionado dentro del principio de legalidad contenido en los artículos 31, fracción IV, 14 y 16 Constitucionales, al referirse a la aplicabilidad de las disposiciones que han multiplicado en nuestro sistema, a través de reglamentos y de la llamada Miscelánea Fiscal.

⁵⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit., p. 189.

Un reglamento, conforme al artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el medio con que cuenta el Poder Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa, la exacta observancia de la ley. En este orden de ideas, las normas contenidas en un reglamento, están subordinadas a la ley y, por tanto, no puede el Poder Ejecutivo dar en un reglamento, una norma que vaya más allá de la esfera de la ley, supla a la ley o contravenga las disposiciones de la ley.

2.5.3 GASTO PÚBLICO

Otro principio derivado de la fracción IV, del artículo 31, Constitucional es el que se refiere a que el destino de las contribuciones, es el de realizar los gastos públicos. El gasto público, se refiere a que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Tanto la doctrina económica, como la doctrina jurídica, coinciden en considerar que el gasto público se encuentra integrado con el conjunto de partidas presupuestales que el Gobierno Federal fija para la realización de sus actos propios de Gobierno, es decir, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la federación, de los gobiernos de los estados o de los gobiernos de los municipios, aun cuando el Congreso sí tiene facultades para establecer contribuciones para fines específicos, siempre y cuando esos fines específicos formen parte del gasto público.

2.5.4 HECHO GENERADOR

Araujo Falcao lo define como "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho al cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo."⁵¹

Los elementos del hecho generador son los siguientes:

- a) Su previsión en ley.
- b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica, y
- c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.

Algunos autores utilizan las expresiones objeto del tributo u objeto del impuesto para designar el hecho generador.

Se han dado diversas críticas a la definición de hecho generados ya que no es el hecho generador el que crea, el que, genera la obligación. La fuente de tal obligación, la energía o fuerza que la crea o genera es la propia ley. El hecho generador es tan solo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.

La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley. El llamado hecho generador fija, únicamente, el momento, el presupuesto, la fuente normativa para que se inicie el vínculo jurídico legalmente previsto.

Es así que en su oportunidad señalaremos la importancia del hecho generador para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

⁵¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob. Cit., p. 273.

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etcétera.
- e) Distinción de los tributos in genere.
- f) Distinción de los impuestos in specie.
- g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos.
- h) Elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria.
- i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto (Stucrumgehung), y
- j) Establecimiento de los principios activos de la discriminación constitucional de rentas públicas en el Brasil: definición de la competencia impositiva y determinación de los casos de invasión de competencia y de doble tributación.

Por otra parte, es de señalarse que en el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética. A través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero ésta deberá producirse en la realidad para que dé lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo; es decir, un impuesto, un derecho, una contribución especial.

“Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria.”⁵² Por ejemplo, en el caso del impuesto predial, la hipótesis de incidencia consistirá en establecer el tributo a cargo de los propietarios o poseedores de inmuebles. El hecho generador se produce cuando una persona física o moral adquiere la propiedad o la posesión de un inmueble.

⁵² QUINTANA VALTIERRA, Jesús. et. al. Op. Cit. p. 100.

2.5.5 HECHO IMPONIBLE

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal, a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible. El presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y,
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

En cuanto a la definición de hecho imponible, podemos citar las siguientes:

"Es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria; en cambio, el hecho generador es la conducta que realiza el particular o sujeto pasivo y del cual se deriva el pago."⁵³

"Es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria."⁵⁴

⁵³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p. 273.

⁵⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 115.

“Es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”⁵⁵

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real.

CAPÍTULO TERCERO

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEDUCCIONES.

3.1 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS

Es necesario e importante conocer las clasificaciones de los impuestos, ya que en un momento dado se sabrá cual es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del estado o región en que se va a establecer.

Al respecto encontramos que, si bien hay tantas clasificaciones como autores en la materia, la predominante es la tripartita, que se refiere a que las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos y contribuciones especiales.

Como dice Einaudi, “... toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponda a un útil instrumento de estudio y aclaración.”⁵⁶

Las clasificaciones tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, con características propias, y en el aspecto jurídico, todas las contribuciones, cualquiera que sea su denominación,

⁵⁵ Ibidem. p. 117.

⁵⁶ CARRASCO IRIARTE. Hugo, Ob. Cit., p. 68.

"Es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta."⁵⁵

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real.

CAPÍTULO TERCERO

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEDUCCIONES.

3.1 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS

Es necesario e importante conocer las clasificaciones de los impuestos, ya que en un momento dado se sabrá cual es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del estado o región en que se va a establecer.

Al respecto encontramos que, si bien hay tantas clasificaciones como autores en la materia, la predominante es la tripartita, que se refiere a que las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos y contribuciones especiales.

Como dice Einaudi, "... toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponda a un útil instrumento de estudio y aclaración."⁵⁶

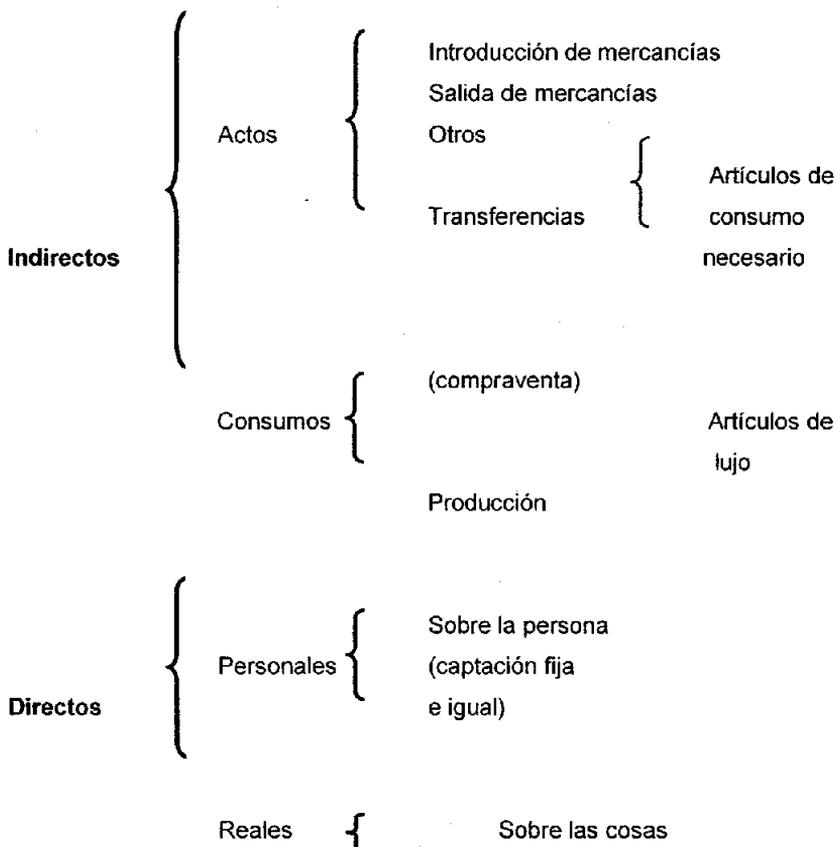
Las clasificaciones tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, con características propias, y en el aspecto jurídico, todas las contribuciones, cualquiera que sea su denominación,

⁵⁵ Ibidem. p. 117.

⁵⁶ CARRASCO IRIARTE. Hugo, Ob. Cit., p. 68.

tienen su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica; las diferencias radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo, que responde a circunstancias meta jurídicas.

3.1.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.



3.1.1.1 IMPUESTOS DIRECTOS.

Dice Sergio F. De la Garza que los impuestos directos "... son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería

impuesto directo el Impuesto Sobre la Renta a los productos del trabajo, porque es al trabajador a quien se le retiene el impuesto y no puede trasladarlo a ninguna otra persona, para que pudiera recuperarlo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio."⁵⁷

"Por impuesto directo se entenderá aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo. La ley pretende que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo, el causante que paga el impuesto sobre la Renta, el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa."⁵⁸

Las ventajas de los impuestos directos son las siguientes:

- 1 Aseguran una renta cierta, conocida con anticipación y con la que se cuenta con fijeza.
- 2 Hacen posible la realización de justicia fiscal, pues como se conoce a los contribuyentes resulta factible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios, y
- 3 En épocas de crisis tienen mayor fijeza que los indirectos.

En cambio las desventajas son:

- 1 Son muy sensibles a los contribuyentes.
- 2 Son poco productivos.
- 3 Si existieran solos serían muy pesados.
- 4 Son poco elásticos.
- 5 El causante es más estricto para juzgar los gastos del Estado.
- 6 Se presenta más la arbitrariedad por parte de las autoridades, y
- 7 Deja de gravar un gran sector social que percibe ingresos inferiores al mínimo.

⁵⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. Cit., p. 147.

⁵⁸ Ibidem. p. 148.

3.1.1.2 IMPUESTOS INDIRECTOS.

"En cuanto al impuesto indirecto, en él el sujeto pasivo no es igual a pagador, en virtud de que se permita en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero; por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado."⁵⁹

Las ventajas de los impuestos indirectos son las siguientes:

- 1 Son poco sensibles para quienes lo pagan realmente porque se disimulan bajo el precio de las cosas.
- 2 Son más productivos que los directos.
- 3 Gravan a toda la población.
- 4 Tienen gran elasticidad y son más productivos al desarrollarse la economía de un país.
- 5 Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas.
- 6 Son menos impopulares que los directos.
- 7 Se dice que son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar impuestos, y
- 8 Son cómodos, pues el causante paga el impuesto cuando adquiere la mercancía.

En cambio las desventajas son:

- 1 No son justos porque pesan más sobre las clases de escasos recursos.

⁵⁹ Ibidem. p. 151.

- 2 No tienen la misma fijeza que los directos.
- 3 Los gastos de percepción son muy elevados, ya que se necesita mucho personal.
- 4 Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.
- 5 Provocan una redistribución artificial del comercio o la industria, y
- 6 Causan desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas.

3.1.2 IMPUESTOS PERSONALES Y REALES.

En los impuestos personales se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, por lo que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal tenemos el Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Los impuestos reales gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes, como ejemplo de esos impuestos, tenemos el que instituye la Ley del Impuesto Municipal sobre Adquisición de Inmuebles, gravando la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él, así como los derechos relacionados con los mismos, entendiéndose por adquisición la que derive de los contratos, actos y hechos jurídicos, de la misma que son solidariamente responsables del pago del impuesto, entre otros, tanto los transmitentes como los adquirentes.

3.1.3 IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

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

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.

Al respecto, cabe mencionar la siguiente jurisprudencia.

“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, encausando, 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.”

3.1.4 IMPUESTOS DE DERRAMA, FIJOS, PROPORCIONALES, PROGRESIVOS Y REGRESIVOS.

Esta clasificación tiene por ase el sistema de cuotas, por consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta. La clasificación que nos ocupa, así como las anteriores, tiene un carácter preponderantemente doctrinario.

Impuestos de Derrama significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto, el impuesto de derrama es el que distribuye entre la

totalidad de los sujetos deudores, el caudal o recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponde de esa derrama. La contribución Especial, es un ejemplo claro de gravamen de derrama, como la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán.

“Artículo 156. El costo por derrama de una obra de urbanización, estará constituido por lo siguiente:

- I. Importe del Anteproyecto y del Proyecto;
- II. Importe de las indemnizaciones;
- III. Importe de la obra de urbanización;
- IV. Pago de intereses y gastos bancarios si se requiere financiamiento, y
- V. Gastos generales para la realización del proyecto.”

“Artículo 161. Determinada dicha área de imposición se calculará la contribución correspondiente a cada predio, tomándose para ello en cuenta lo siguiente:

- I. Costo de la obra por derramar, y ...”

Impuesto Fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o una cosa.

El impuesto es proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta. Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Es impuesto progresivo, cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva crece al aumentar la base imponible, aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la

cuantía de la obligación tributaria, con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. El impuesto sobre la Renta es progresivo.

El impuesto regresivo, es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje. En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

3.1.5 IMPUESTOS INSTANTÁNEOS Y PERIÓDICOS.

Esta clasificación de los impuestos tiene su origen y semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos que se hace en Derecho Civil.

Para esta clasificación en materia fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantiva fiscal como lo es la de pagar el crédito.

Así tenemos que el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal. Como ejemplo de este impuesto tenemos el de Tenencia o Uso de Vehículos.

El impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo de este impuesto es el Impuesto sobre la Renta.

Hay impuestos que pueden ser a la vez Instantáneos y Periódicos como es el caso del Impuesto Predial.

3.1.6 IMPUESTOS FEDERALES, DEL DISTRITO FEDERAL, ESTATALES Y MUNICIPALES.

Atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de cuatro clases; Federales, del Distrito

Federal, Estatales y Municipales. Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro régimen federal.

3.1.7 IMPUESTO DE TRANSFERENCIA.

Es el que establece para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndose beneficios. Se dice que la inflación es un impuesto de transferencia. El impuesto de la inflación está oculto y no es cabalmente comprendido.

"Howard J. Ruff dice que la inflación es una transferencia de riqueza fraudulenta como política deliberada del gobierno más segura y más insidiosa que los impuestos indirectos. La inflación se origina fundamentalmente por la excesiva emisión de papel moneda por el Estado."⁶⁰

3.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Antecedentes).

El Impuesto sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921 durante una época en que se opera una profunda transformación social.⁶¹

En la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía impositiva. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcalaborios. Se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli, como consecuencia de la idea sustentada por los Borbones sobre el rendimiento que debían proporcionarles las Colonias que consideraban de su particular patrimonio.

⁶⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto., Ob. Cit., p. 158.

⁶¹ Ver pagina Internet www.offixfiscal.com.mx. (antecedentes históricos del ISR)

Después de la Independencia, durante el siglo pasado, se advierte la supervivencia de los anárquicos coloniales de carácter. Y esto fácilmente se explica si se tiene en cuenta que el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía. Las luchas contra propios y extraños, culminaron con el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de Gobierno.

Durante el período porfirista se significan por su labor hacendaria tanto Matías Romero como José I Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales.

Fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México. La codificación de dichos impuestos, como ya se dijo, se presenta de acuerdo con un criterio cronológico, en la siguiente forma:

- I. Ley de 20 de julio de 1921.
- II. Ley de 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.
- III. Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.
- IV. Ley de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento.
- V. Ley de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento.

En su obra Hugo Carrasco Iriarte señala que el Impuesto sobre la renta nació en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado: El sucesor de Pitt, Addington, volvió a establecerlo en 1803, cuando se inició nuevamente la guerra.⁶²

⁶² CARRASCO IRIARTE, Hugo., Ob Cit, p. 98 y 99

En Francia la reforma fiscal se inicia a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que se triunfa en 1887. El proyecto de Poincaré es discutido por el parlamento francés, y aprobado definitivamente entrando en vigor desde 1895 una forma específica del Impuesto sobre la Renta.

Hacia el último tercio del siglo pasado, varias provincias de Alemania habían realizado reformas fiscales que crearon una pluralidad de Impuestos sobre la renta, alcanzando un alto grado de perfección impositiva. En efecto, hacia los años de 1891 y 1893, Prusia, Baviera, Baden y otras regiones implantaron el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive la misma Inglaterra que había sido cuna del Impuesto sobre la Renta.

A su vez también señala que en México a partir del período posrevolucionario, el 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares. No fue una ley de carácter permanente, pues sólo tuvo un mes de vigencia. Esta ley se dividía en cuatro capítulos denominados cédulas:

1. Del ejercicio del comercio y de la industria;
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada;
3. Del trabajo a sueldo o salario, y
4. De la colocación de dinero o valores de crédito, participación o dividendos.

* No hubieron cédulas para la agricultura ni para la ganadería.

El concepto del Impuesto sobre la Renta ha variado en función del tiempo y de la subjetividad, frecuentemente cambia complicándose a lo largo de los años en el mundo impositivo.

El referido impuesto sobre la renta, ahora tratado es un impuesto directo, en donde el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo. La Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objetivo que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma.

El impuesto sobre la renta en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado.

Enrique Calvo Nicolau en su obra Tratado del Impuesto sobre la Renta, distingue las cuatro etapas en la evolución del Impuesto sobre la Renta en México; las que se toman en cuenta para efecto del presente análisis.⁶³

La primera etapa, que denomina el autor como de impuesto cedular, comprende desde la llamada Ley del Centenario, expedida por decreto de 20 de Julio de 1921, hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta expedida por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de Diciembre de 1964, en que se inició una segunda etapa, en donde se implantó un impuesto al ingreso global de las empresas y otro al ingreso global de las personas físicas. La tercera etapa se inició con la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de Diciembre de 1980, y en ella se trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes, independientemente de la fuente de la cual provinieran. La cuarta etapa, se inicia con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de Diciembre de 1986, en vigor a partir el 1° de enero de 1987, que incorporó a la ley la llamada base nueva o base ampliada, para hacer que los efectos de la inflación trascendieran en la base gravable sujeta al pago del impuesto.

Por lo que toca a la primera etapa, la llamada Ley del Centenario (que tuvo un mes de vigencia) como lo señalamos con antelación, gravó en cuatro cédulas los ingresos provenientes del ejercicio del comercio y la industria; del

⁶³ CALVO NICOLAU Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo I, Editorial Themis, México, 1995. p. 191 a 216

ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; del trabajo o sueldo o salario y de la colocación de dinero o valores o rédito, participación de dividendos.

En esta misma etapa se encuentra la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas promulgada el 21 de Febrero de 1924, que gravó dos capítulos, los ingresos de las personas físicas obtenidos por su trabajo personal, por concepto de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos; así como las utilidades de las sociedades y empresas.

Esta ley se adicionó el cinco de Abril de 1924, para gravar también a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto de este impuesto.

El Reglamento que se promulgo el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos capítulos las clases de contribuyentes, la forma de elaborar las declaraciones, la manera de pagar el impuesto, así como las deducciones que podían efectuar las empresas, como es el caso de adquisiciones de materias primas; el costo de transportes, el arrendamiento de locales; los sueldos, salarios y emolumentos; los gastos normales, propios y naturales del negocio y los intereses por capitales tomados en préstamo; las primas pagadas por seguros contra riesgos del negocio; las pérdidas efectivas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad razonable para cubrir la depreciación y desgaste de la propiedad que no excedería del 5% del capital social.

El 25 de Marzo de 1925, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que expidió la primea Ley del Impuesto sobre la Renta (el cual fue publicado nuevamente en el Diario Oficial de la Federación el 2 de Abril de 1925, en virtud de que se cometieron algunos errores de importancia en la

publicación de 25 de Marzo de 1925; según la nota aclaratoria contenida en el citado Diario Oficial.

En esta Ley se definió que debía entenderse por ingreso y por primera vez consideró el ingreso en crédito, el cual determinó debía tomarse en cuenta cuando no existiera obligación de restituir su importe.

El artículo 2° de esta Ley disponía: "Por ingreso se entenderá para los efectos de esta Ley, toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta Ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe.

No se conceptuarán como ingreso, las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital y siempre que estas aportaciones no procedan de las utilidades obtenidas en el año de la imposición.

La Ley se dividió en siete capítulos denominados "Cédulas" y comprendían: el comercio; industria; agricultura; imposición de capitales; explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado; sueldos y honorarios de profesionistas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1941, estableció en su artículo 1°, que este tributo grava las utilidades ganancias, rentas, productos; provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que por alguno de los conceptos especificados en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante.

Esta ley volvió a agrupar en cédulas a los diversos contribuyentes. La cédula primera se refería al comercio, industria y agricultura la cédula segunda comprendía los intereses, premio, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares. La cédula tercera comprendía las participaciones

provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal o por los Estados o Municipios. La cédula cuarta gravaba los sueldos, y la cédula quinta a quienes ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

El 31 de Diciembre de 1953, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva ley del Impuesto sobre la Renta que sólo perfeccionó las normas establecidas.

El artículo 1° de este ordenamiento estableció que el Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de tal ordenamiento.

Asimismo, el artículo 2° consideró como ingresos, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente.

“Por primera vez se consignaron en la Ley y no en el Reglamento las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable (artículo 29)”.

Esta Ley sufrió diversas modificaciones; siendo una de las más relevantes, en lo que interesa, la publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1961.

En el artículo 2° se estableció: se considera ingreso toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente, ya sea que se trate de ingresos declarados por éste o estimados por las autoridades fiscales. En los preceptos de esta Ley se determina el ingresos gravable.

En esta Ley se aumentaron des cédulas más, la relativa a ganancias distribuibles que estaba contenida en la cédula VI, tuvo un capítulo especial en la cédula VII, aumentándose el impuesto con una tasa adicional del 5% que gravaba los dividendos a los tenedores de acciones al portador y que debía retenerse hasta que el dividendo se pagara. La cédula VIII, contemplaba el arrendamiento, el subarrendamiento y las regalías entre particulares; los ingresos provenientes de la enajenación de concesiones otorgadas por el Estados y regalías relacionadas con éstas quedaron gravados en la cédula IX.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1964, se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos títulos: uno para el impuesto al ingresos global de las empresas y otro para el impuesto al ingresos global de las personas físicas.

El artículo 1° de esta Ley disponía que: El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingresos gravable en cada caso.

El artículo 3° de esta Ley incluyó como sujetos del impuesto no sólo a las personas físicas y a las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales ganaderas, agrícolas o de pesca, sino también, a las asociaciones y sociedades de carácter civil y a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

Como ya lo mencionamos la tercera etapa de la Ley del Impuesto sobre la Renta se inició con la Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1980, la cual trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes independientemente de la fuente de la cual provinieran.

La cuarta etapa se inicia con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1986, que amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen, **estableció ajustes para permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran**; dio efecto fiscal a la reevaluación que la inflación producen en los bienes de activo fijo; y permitió la reevaluación (por efecto de la inflación) de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.

Por su parte, Luis Martínez López, considera que "cuando una persona tiene varias explotaciones, obtiene varios rendimientos que en conjunto forman "la renta", que es base completa para determinar la capacidad tributaria. Sin embargo, los sistemas tributarios en uso carecen de medios para fijar con exactitud la renta y se limitan a gravar el rendimiento.⁶⁴

Para gravar el rendimiento, las leyes fiscales fijan reglas precisas, conceden facultades discrecionales a las autoridades o usan ambos medios.

Desgraciadamente, el impuesto sobre la renta, que grava separadamente la remuneración del trabajo personal, el producto del capital y el rendimiento de que se acaba de tratar, no es suficiente para cubrir los gastos públicos por lo que la Ley de Ingresos de la Federación, comprende otros muchos impuestos, de origen más variado y objetos diversos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta que empezó a regir el 1º de enero de 1965, tiene como base la clásica distinción de los orígenes del gravamen: la remuneración del trabajo personal, el producto de la inversión de capital y el

⁶⁴ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Op. Cit. p. 61.

rendimiento fruto de la reunión de ambos elementos, o sea la explotación del capital por medio del trabajo.

3.2.1 COMO SE ESTABLECE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"El impuesto sobre la renta es el más importante en nuestro país en cuanto a recaudación se refiere;"⁶⁵ de lo anterior, se desprende la gran trascendencia de conocerlo, interpretarlo y aplicarlo correctamente, pues el debido conocimiento de la ley que lo contempla se convierte en una imperiosa necesidad para los contribuyentes que tienen que determinar los gravámenes que deben soportar, ya sean personas físicas o morales; y considerando el impacto económico que representa este impuesto para ambos tipos de contribuyentes, resulta todavía más importante su correcta aplicación.

De lo anterior se desprende que el Impuesto sobre la Renta, es una contribución que aplica de manera directa sobre los ingresos que perciben las personas físicas y morales, ya sea que provengan de la enajenación de bienes, honorarios o por arrendamiento. Dentro del contexto de todos los impuestos, "esta contribución representa el ingreso ordinario de mayor importancia, que recauda el Estado.

Así entonces, el impuesto sobre la renta como impuesto directo, es la vértebra de la economía del país, puesto que recae su pago básicamente en la población económicamente activa; sin embargo, cuando el Estado no alienta e incentiva su planta productiva, ésta tampoco es capaz de generar recursos suficientes para pagar impuestos.

A partir del 1º de enero de 2002, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual a pesar de ser relativamente breve en comparación con otras legislaciones fiscales esta "nueva" ley presenta dificultades de interpretación muy grandes, pues en ella

⁶⁵ PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Taller de prácticas fiscales. 13ª Ed. Editorial Themis, México, 2002, p. 15

se aprecian conceptos jurídicos, contables y económicos, entre otros, lo que hace recomendar al contribuyente en la materia que profundice en el estudio no solamente de la ley, sino de las disposiciones reglamentarias que la complementan y de las Reglas establecidas en las Resoluciones Misceláneas que periódicamente va dando a conocer el Servicio de Administración Tributaria, con objeto de aclarar algunas disposiciones, o bien crear nuevas opciones que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los elementos del Impuesto sobre la Renta son:

3.2.2 SUJETOS Y OBJETO

El artículo 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como sujetos de dicha contribución a "las personas físicas y las morales", cuando se establezcan las siguientes situaciones:

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

3.2.3 BASE DEL IMPUESTO

La base del impuesto, en tratándose de personas morales sigue siendo el resultado fiscal, el cual sigue determinado de la misma forma que en la ley abrogada.

3.2.4 TASA O TARIFA

De acuerdo con los artículos 10, 81 y segundo transitorio, fracciones LXVII y LXXXII, se disminuye la tasa del impuesto sobre la renta del 28% al 32% y desaparece la posibilidad de disminución de tasa por reinversión de utilidades.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, por disposición transitoria se establecen tasas del impuesto sobre la renta para los próximos tres años como sigue:

AÑO	TASA DE ISR
2002	35%
2003	34%
2004	33%

Por lo que es hasta este año de 2005 cuando el impuesto sobre la renta se cause al 32%.

3.2.5 ÉPOCA DE PAGO

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se establecen distintos periodos que van de uno a tres meses respecto de los pagos provisionales, y durante cada ejercicio fiscal, para que los contribuyentes presenten sus declaraciones, dichos varían de acuerdo al tipo de contribuyente de que se trate y del régimen al cual se encuentra sujeto de acuerdo a la misma ley.

3.3 DEDUCCIONES.

En el punto anterior, se abordaron los elementos esenciales del impuesto sobre la Renta al respecto comentamos que el objeto del mismo es claro y es la renta empero de la redacción de la Ley, se aprecia que ésta lo constituyen los ingresos acumulables.

En cuanto a la base gravable observamos que las deducciones juegan un papel sumamente importante en el cálculo de la misma, en virtud de que lo que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya lo anotamos son los ingresos percibidos en efectivo, en crédito en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo, pero también se consideran las erogaciones en que se incurre para obtenerlos y determinar una utilidad o rendimiento; por ello es importante estudiar la figura jurídica de las deducciones, sus características, así como cuales son aquellos conceptos que la Ley considera deducibles y que requisitos deben cumplir, tal y como a continuación lo vemos:

La figura de la deducción que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene su origen precisamente en la materia contable y, sin duda tal aspecto contable descansa en ciertas premisas de carácter económico para formar parte fundamental en el aspecto fiscal y determinar el gravamen en estudio, razón por la cual analizaremos dicho concepto fiscal y contable.

Contable.

El término deducción, en materia contable es definido por Eric L. Kohler como "cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos"⁶⁶, definición que implícitamente como lo apreciamos, considera por lo menos dos tipos de erogaciones los costos y los gastos, que son cargados a los ingresos brutos.

Así mismo el mismo autor, considera a los costos en diversos sentidos o puntos de vista tales como:

- a) Erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos, identificados con mercancías o servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio.

⁶⁶ KOHLER Eric L. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S. A. de C. V. México 2000.

- b) El objeto de la misma erogación o desembolso se materializa en por ejemplo, "mano de obra directa", o más concretamente en la expresión "costo de mano de obra directa".
- c) Costo residual, se dice que los inventarios están valuados "al costo" queriendo significar con ello que cuando la base es el precio de mercado (más bajo que el costo) el inventario se valúa a este último, absorbiéndose el resto del costo como gastos en el año en que se registró la baja en el precio.
- d) Costo económico son los pagos o compromisos contraídos para la adquisición de factores de producción y con los proveedores de mercancías o servicios, en condiciones tales que si las mismas se modifican alteran la cantidad o el precio de entrega de los suministros de factores, productos o servicios.

El rubro de gasto como componente de la figura de las deducciones es definido también por Kohler como el costo, esto en tres sentidos.

- a) Como una especie de costo expirado, es decir, como "cualquier partida o clase de costo de una actividad (o pérdida sufrida en su realización); erogación presente o pasada sufragando el costo de una operación presente, o representando un costo irrecuperable o una pérdida; un gasto derivado de castigar (o rebajar) el valor en libros de una partida de activo fijo; se usa con frecuencia dicho término conjuntamente con alguna palabra o expresión calificativa que denota una función, una organización o un periodo de tiempo; como gastos de venta, gastos de fábrica o gastos mensuales.
- b) Se define también el gasto como el "término que denota clase aplicable a erogaciones reconocidas como costos de operación de un periodo actual o pasado.
- c) Cualquier erogación cuyos beneficios no se extienden más allá del periodo presente. Asimismo, como el concepto de costo, el de gasto posee diversas formas de calcularlo y existen múltiples tipos. Por citar algunos se habla de gasto comercial, capitalizado, corriente, de administración de depreciación, de fábrica, de operación, de promoción,

etcétera, mientras que, en relación a los tipos de gasto encontramos el gasto financiero.

En este contexto, tenemos que las deducciones en la práctica contable serán costos o erogaciones que se disminuyen de los ingresos brutos percibidos por los sujetos en la realización de sus operaciones afectas a algún gravamen, como puede ser el Impuesto sobre la Renta.

Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios de los cuales un ente económico obtiene sus ingresos; gasto por su parte, es toda salida de recursos incurridos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento.

Fiscal

En el ámbito fiscal, se entiende por deducciones, aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.

Perrogativa de los contribuyentes:

Por una parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala como obligación el acumular la totalidad de los ingresos, entendiendo por estos "la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación de cambio de valor de su patrimonio durante un período determinado",⁶⁷ ya que

⁶⁷ CARRASCO IRIARTE Hugo Ob. cit.

el deber de los sujetos pasivos del impuesto consiste en pagar el impuesto sobre "la totalidad de los ingresos" que obtengan, pero por otra parte, también contiene una norma de carácter permisivo que "le permite a los contribuyentes que de los ingresos deduzcan ciertos gastos en que hubieran incurrido".

Lo anterior significa que los sujetos del Impuesto sobre la Renta tienen derecho a efectuar deducciones o dejarlas de hacer, los contribuyentes son libres de ejercer el permiso o no ejercerlo, sin que cualquiera de las dos conductas devenga violatoria de la norma, ya que se está en presencia de una conducta potestativa⁶⁸, por ello el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes, tal y como lo veremos en el capítulo respectivo.

3.3.1 REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.

El concepto de deducción en materia fiscal y claramente en materia de Impuesto sobre la Renta, es una característica o rasgo que puede o no ser adquirido por un rubro, partida contable, figura u operación y que, en última instancia, lo será solo si cumple con los requisitos que determina la ley.⁶⁹

Es decir, si bien es cierto que se pueden considerar las deducciones como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podrían disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía indudablemente un perjuicio para el Estado.

Se puede decir que los requisitos de las deducciones, se pueden clasificar en dos grandes rubros o tipos de requisitos; estos son, en requisitos generales o básicos los cuales son aplicables a todas las deducciones y requisitos

⁶⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, Ob Cit p17.

⁶⁹ PLASCENCIA RODRÍGUEZ José Francisco "Las deducciones en ISR, un análisis del requisito de su estricta indispensabilidad" Nuevo Consultorio Fiscal. Num. 169. Año 10. 1ª, Qna. de septiembre de 1996 p. 31.

específicos, secundarios o complementarios aplicables a algunas deducciones en particular⁷⁰. A continuación se analiza el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta identificando los requisitos generales y los específicos:

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:
 - a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.
 - b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.
 - c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.
 - d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la misma.
 - e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.
 - f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y

⁷⁰ RETA LEAL, René. Requisitos de las deducciones ver www.offixfiscal.com.mx.

siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
- III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

(Ad) Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00. **(Este párrafo entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2005)**

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

- IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos

impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

- (Re) Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II, V y VI de la misma, así como las disposiciones que regulan los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, en su caso y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.
- VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.
- VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

- VIII. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las

operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 168 de esta Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

- IX.** Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

- X.** Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:
- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.
 - b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y
 - c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.
- XI.** En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se

preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

- XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo,

serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

- XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

- XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
- (Re) XV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

- XVI.** En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de \$5,000.00, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Quando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

- b) Cuando el deudor no tenga bienes embargables, haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre.
- c) Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

Tratándose de las instituciones de crédito, éstas sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

- XVII.** Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.
- XVIII.** Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.
- XIX.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba

presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

- (Re)** Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con la documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.
- (Ad)** Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.
- (Re) XX.** Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho a los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, efectivamente sean entregados y se dé cumplimiento a los requisitos que se establecen en las disposiciones legales que los regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en los términos de las citadas disposiciones legales.
- XXI.** Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.
- (Ad) -XXII.** Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca

de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley. **(Lo dispuesto en esta fracción será aplicable a las adquisiciones efectuadas a partir del 1 de enero de 2005).**

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

Requisitos generales

Los requisitos generales o básicos, deben cumplirse en todas las deducciones que lleven a cabo los contribuyentes, por ello los requisitos que enmarcamos en este apartado deben cumplirse en todas las deducciones que lleven a cabo los contribuyentes, a continuación realizamos un análisis de los más importantes:

ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES

Las deducciones que realicen los contribuyentes deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. El concepto genérico que el legislador dio a esta disposición de "estrictamente indispensable" debe considerarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico en sí.

La interpretación más correcta que se le debe dar a esta disposición es de acuerdo con lo que se ajusta enteramente a la necesidad o a la ley, que inevitablemente ha de hacerse o ajustarse para alcanzar un fin determinado. Para una mejor comprensión conviene atender los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina, siendo éstos:

- 1) Que el gasto esté directamente relacionado con la actividad de la empresa;

- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

A este respecto la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente forma:

No. Registro: 179,766
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XX, Diciembre de 2004
Tesis: 2a. CIII/2004
Página: 565

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplieren en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.

Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos.

Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

COMPROBANTES FISCALES

Cualquier deducción que se realice deberá comprobarse con documentación que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales relativos a identidad y domicilio, además del R.F.C. de quien los expide y de las personas a quienes se expide.

Para poder acreditar o deducir fiscalmente con base en los comprobantes mencionados, los contribuyentes que adquieran bienes o servicios deberán cerciorarse que el comprobante fiscal reúna todos los requisitos fiscales establecidos (entre otros: lugar y fecha de expedición, importe total con número o letra, fecha de impresión, vigencia, etc.).

Cabe recordar que a partir del 1 de marzo de 2001, puede optarse considerar como comprobantes fiscales el original de un cheque pagado por el librado, que sea devuelto por las instituciones de crédito y el original del estado de cuenta que emita la institución correspondiente en caso de traspasos, cumpliendo siempre con las demás obligaciones que señalan las disposiciones fiscales.

EXPEDIR CHEQUE NOMINATIVO

Los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior (2000) obtuvieron ingresos acumulables superiores a \$1,300,243.00, cuando realicen pagos en efectivo mayores a \$ 6,502.00 (excepto sueldos), deberán efectuarlos mediante cheque nominativo.

REQUISITOS DEL CHEQUE NOMINATIVO

Cuando se realicen pagos con cheque nominativo, éste deberá:
Ser de la cuenta del contribuyente.

Contener su clave de R.F.C.

En el anverso la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

CONTABILIDAD

Todas las operaciones que se pretendan deducir, llámense compras, inversiones o gastos, deben estar registradas en la contabilidad del contribuyente. Así también las partidas fiscales tales como pérdida inflacionaria, depreciación fiscal, pérdida fiscal en venta de activos fijos y otras, deben registrarse en la contabilidad mediante cuentas de orden.

RETENCIONES DE IMPUESTOS

Cuando se esté obligado a efectuar alguna retención de impuestos de acuerdo a Ley, se realice ésta y además se entere (pague) dicha retención al fisco.

I.V.A. TRASLADADO

Cuando los pagos se efectúen a contribuyentes que causen el I.V.A., dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

EFFECTIVAMENTE EROGADOS

Los pagos que se mencionan a continuación deberán estar efectivamente erogados en el ejercicio en el que se pretendan deducir:

Honorarios a personas físicas.

Arrendamiento de inmuebles a personas físicas.

Honorarios a Sociedades Civiles.

Donativos.

Regalías exentas por derechos de autor.

Pagos a contribuyentes del régimen simplificado.

Se entienden como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados

en efectivo, con cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante trasposos bancarios o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

VALORES DE MERCADO

Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos, correspondan a valores de mercado.

PLAZO PARA REUNIR REQUISITOS

Al realizar las operaciones o a más tardar el día en que se debe presentar la declaración anual de I.S.R., se deberán reunir todos y cada uno de los requisitos que para cada deducción se señalen.

FECHA DE LOS COMPROBANTES DE GASTOS

La fecha de expedición de los comprobantes de gastos deducibles deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Requisitos Específicos o Secundarios.

Además de los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas, existen en particular ciertos requisitos específicos o secundarios los cuales son:

INVERSIONES EN AUTOMÓVILES

Sólo son deducibles las inversiones en automóviles utilitarios hasta por un monto que no exceda la cantidad de \$ 328,447.00, siempre que éstos no se ubiquen en las categorías B, C y D (mayores de \$ 522,000.00) de la Ley de Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Automóviles utilitarios son aquellos vehículos que cumplen con lo siguiente: Se destinen exclusivamente al transporte, relacionado con la actividad del contribuyente.

No se encuentren asignados a una persona en particular.

Permanezcan fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado para tal efecto.

Todas las unidades deberán tener el mismo color distintivo.

Ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente en un color distinto que contraste al del automóvil.

PAGOS AL EXTRANJERO

Cuando se pretendan deducir pagos efectuados a residentes en el extranjero, se deberá cumplir con la obligación de proporcionar información con respecto a éstos mediante declaración informativa. (Forma 29).

INTERESES

Los intereses que se generen por capitales tomados en préstamos serán deducibles cuando éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

Cuando los préstamos obtenidos se destinen a inversiones o gastos no deducibles o deducibles parcialmente, los intereses serán deducibles en la misma proporción en que los gastos o las inversiones lo sean.

HONORARIOS A CONSEJEROS Y OTROS

En el caso de honorarios o gratificaciones a consejeros, administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se deberá cumplir con lo siguiente:

Se determine en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia. Afecte en la misma forma los resultados del contribuyente.

Importe anual por persona < sueldo anual funcionario de mayor jerarquía

Importe total honorarios < total sueldos y salarios.

Importe total honorarios < 10% otras deducciones.

PREVISIÓN SOCIAL

En el caso de la previsión social los requisitos son los siguientes:
Las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios; subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga. Se deberán establecer por escrito en planes de previsión social.

Tratándose de planes de seguros de vida sólo se asegure a los trabajadores.

Deberán otorgarse de forma general.

Otorgarse a todos los trabajadores sobre las mismas bases, a menos que se trate de:

- Planes de empleados de confianza y los demás trabajadores, quienes podrán tener distintos beneficios, más nunca mayores proporcionalmente para empleados de confianza.
- Planes para trabajadores de una misma empresa en la que existan varios sindicatos, en los cuales se podrán pactar beneficios distintos con cada sindicato.
- Personal sometido a un riesgo sensiblemente mayor que el resto de los trabajadores.
- Personal que labore en establecimientos ubicados en el extranjero, quienes podrán tener diferentes beneficios por país.

PRIMAS DE SEGUROS

Que los pagos por primas de seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia, correspondan a conceptos deducibles o a los que obliguen alguna otra ley y siempre que durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna por parte de la aseguradora con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o reservas matemáticas.

BIENES IMPORTADOS

Cuando se adquieran bienes de importación de deberá comprobar que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Tratándose de bienes que se encuentren bajo el régimen de importación temporal, se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera.

ANTICIPOS DE COMPRAS Y GASTOS

Cuando se realicen anticipos de compras o gastos, se podrán deducir dichos anticipos en el ejercicio que se realicen cuando:

Se cuente con documentación que compruebe el anticipo en el ejercicio en que se efectúe.

Se cuente con el comprobante fiscal (factura o recibo), con el total de la operación a más tardar el último día del ejercicio fiscal siguiente.

CREDITOS INCOBRABLES

Cuando se tengan créditos incobrables, se podrán deducir en el ejercicio en el que se consuma el plazo de prescripción que le corresponda.

Se podrán deducir antes, si se da la notoria imposibilidad práctica de cobro, la cual se da entre otros en los siguientes casos:

Cuando el deudor no tenga bienes embargables.

Cuando el deudor fallezca o desaparezca sin dejar bienes a su nombre.

Cuando se trate de un crédito cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda del equivalente a 60 veces el SMGDF (\$ 2,421.00) y no se hubiera cobrado en los dos años siguientes a su vencimiento.

Cuando se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra, concurso o en suspensión de pagos.

COMISIONES PAGADAS A EXTRANJEROS

En el caso de pagos a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se deberá comprobar que dichas personas están registradas para efectos fiscales en el país en que residan o que presentan declaración periódica del I.S.R. en donde residan.

En forma general, estos son los requisitos que se deben tomar en cuenta para cumplir adecuadamente las disposiciones fiscales vigentes. Pueden existir para cada caso en particular algunas variaciones, por lo que se tendría que analizar éste en particular.

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RELACIÓN CON LA SECCIÓN III, DEL COSTO DE LO VENDIDO EN SUS ARTÍCULOS 45-A AL 45-I.

4.1 ARTÍCULO 29-II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Así como hemos hablado de los ingresos y tal como se comentó, en el capítulo que antecede la ley señala la obligación de acumular la totalidad de los mismos, ya sea que se perciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otra índole; por lo que se refiere a las deducciones la Ley del impuesto sobre la Renta, dispone en el artículo 29, las deducciones que podrán realizar los contribuyentes del Título II de la Ley, y éstas son:

I.- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II.- "El costo de lo vendido"

III.- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones

IV.- Las inversiones.

V.- Los créditos incobrables.

VI.-Las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor o la pérdida por la venta de activos diferentes a los inventarios.

VII.-La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal y de primas de antigüedad.

VIII.- Cuotas al IMSS, incluso cuando sean a cargo de los trabajadores.

IX.-Los intereses devengados a cargo en el ejercicio sin ajuste alguno. En el caso de Intereses moratorias, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.

X.- El ajuste anual por inflación.

XI.- Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción a sus miembros.

XII.-Los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.

El objeto del presente estudio, es precisamente el segundo párrafo del citado artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en el que se señala como deducción el Costo de lo Vendido, y la determinación fiscal del costo de lo vendido se regula en la Sección III, Capítulo II del Título II en los artículos 45-A al 45-I, así como el artículo 3° de las disposiciones transitorias, en sus fracciones IV a IX., Desde el año de 1987 y hasta el año de 2004, la deducción del costo de ventas no se permitía, lo que se deducía fiscalmente eran todas las compras que se realizaban en el ejercicio, tanto de materias primas productos semiterminados, productos terminados y las mercancías.

4.2. - SECCIÓN III, DEL COSTO DE LO VENDIDO, ARTÍCULOS 45-A AL 45-I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como lo señalamos con antelación a partir del 1º, de enero de 2005, el esquema de la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, ya no se puede efectuar en el momento de la compra, sino que la deducción se llevará a cabo en el momento en los bienes citados sean enajenados mediante el costo de lo vendido; con la reforma de la fracción II, del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, regresamos al esquema de deducción del costo de lo vendido que estuvo vigente hasta 1986, por el de las compras, y para ello se adiciona la Sección III, del Capítulo I, del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la cual se establecen las reglas generales del costo de lo vendido:

A continuación transcribimos el texto de ley:

Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Artículo 45-D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley.

Artículo 45-E. Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según

se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- III. Costo identificado.
- IV. Costo promedio.
- V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables

utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.

4.3. – CONCEPTOS DEL ESQUEMA DE COSTO DE LO VENDIDO.

En los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Boletín C-14 en el párrafo 10 nos enuncia⁷¹:

“Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directamente o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o de venta.”

Considero que siempre es importante que acudamos a los PCGA y en su caso a las NIF (Normas de información Financiera) que pronto estarán en vigencia, para la aclaración de definiciones que en las leyes fiscales no se tienen, esto para armonizar las leyes fiscales.

SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE

Se establece que el costo de las mercancías que se enajenen, así como las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes que se trate. **(Artículo 45-A. Costo de lo vendido.)**

En la Ley no se define que es el costeo absorbente y que son los costos históricos. Al no haber definición de esto se debe acudir a la definición de los PCGA.

⁷¹ Ver Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Costeo Absorbente: Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos de otros procesos o actividades relacionados con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: Materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

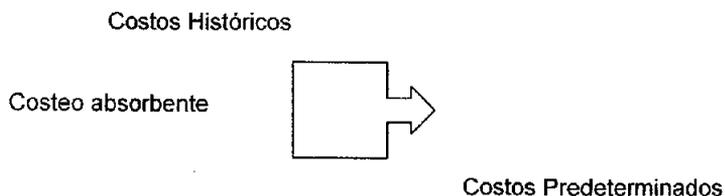
Este puede llevarse a través de los costos históricos o predeterminados.

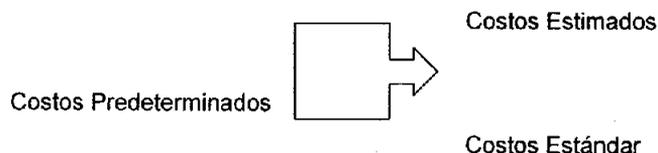
Costos Históricos: El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consistente en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos Predeterminados: Estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en: Costos estimados y costos estándar

Costos Estimados: Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas con expertos en el ramo.

Costos estándar: Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia.





CONCEPTO INTEGRANTES DEL COSTO EN ACTIVIDADES COMERCIALES.

En el caso de que el contribuyente realice actividades comerciales, que implica la no transformación de sus productos sino la compra y venta de mercancías.

Para determinar su costo de lo vendido lo determinara de la siguiente manera:

Importe de las adquisiciones de mercancías

(-) Devoluciones, descuento y bonificaciones del ejercicio

(+) Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

(=) Costo de lo vendido

CONCEPTOS INTEGRANTES DEL COSTO EN ACTIVIDADES DISTINTAS A LAS COMERCIALES.

En el caso de que el contribuyente realice actividades distintas a las comerciales, que implica la transformación de sus productos para la venta de mercancías o productos.

Para determinar su costo de lo vendido lo determinara de la siguiente manera:

Las adquisiciones de materia prima, productos semiterminados o productos terminados disminuidas de las devoluciones, descuentos y bonificaciones del ejercicio

(+) Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios

(+) La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

(=) Costo de lo vendido

COSTO DE LO VENDIDO DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Los residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente determinarán el costo conforme a lo establecido en la ley del ISR.

COSTO DE LO VENDIDO EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO O ENAJENACIONES A PLAZOS.

Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazos o arrendamiento financiero y acumulen en el ejercicio los pagos efectivamente cobrados o la parte exigible durante el mismo, deducirán el costo de lo vendido en la proporción:

Ingreso percibido en el ejercicio

Total de precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso

PLAZO FORZOSO DE PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO.

El procedimiento elegido para determinar el Costo de lo Vendido no podrá dejarlo de utilizar por lo menos en un periodo de cinco ejercicios y éste

podrá variarse después de este periodo cumpliendo los requisitos que el Reglamento de la Ley ISR se establezca.

METODOS DE VALUACION DE COSTOS.

Los contribuyentes podrán utilizar cualquiera de los siguientes métodos de Valuación:

Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS)
Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)
Costo identificado
Costo Promedio
Detallista

En el caso de PEPS y UEPS se deberá de llevar por cada tipo de mercancía de manera individual y no podrá llevarse de manera monetaria. Esto se podrá realizar de manera distinta conforme a lo que se establezca en el reglamento.

Los contribuyentes que puedan identificar por número de serie y su costo excede de \$ 50, 000 sólo utilizarán el método de costo identificado.

Los contribuyentes que utilicen el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido del margen de utilidad bruta que se tenga en el ejercicio.

Una vez elegido el método de valuación de inventario no podrá variarse por lo menos en un periodo no menor de cinco ejercicios fiscales.

Se podrá seguir utilizando el método de valuación contable que se tenga siempre que se registre las diferencias entre éste y el método de valuación para efectos fiscales. La cantidad determinada no será acumulable ni deducible.

COSTO DE LO VENDIDO SUPERIOR AL PRECIO DE MERCADO O DE REPOSICION

Como lo he comentado debemos siempre tener presentes los PCGA para consulta. En el caso de que el costo de lo vendido sea mayor al Costo de Reposición, debemos considerar algunos supuestos. Es importante definir el costo de reposición, valor de realización, valor neto de realización; y son precisamente los PCGA en donde se aprecia que se debe entender por cada uno de estos conceptos.

COSTO DE REPOSICIÓN (valor mercado): sea por compra directa o producción según sea el caso y este puede obtenerse de la siguiente manera: De las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado, de cotizaciones y precios de facturas de proveedores, etc.

Valor de Realización: Se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: Impuestos, regalías, comisiones, etc.

Valor Neto de Realización: Se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

En los casos de que el costo de lo vendido sea superior al precio de mercado o de reposición se estará a lo siguiente:

- I. Se utilizara el de Reposición siempre que el de reposición por adquisición o producción no exceda el valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. Se utilizará el de Realización siempre que el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación sea inferior al valor de reposición.
- III. Se utilizará el Neto de Realización que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el

porcentaje de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Ejemplos:

Caso en el que el Costo de lo vendido es superior al de Reposición.

Costo de lo vendido	\$ 200
Costo de reposición	\$ 150
Valor de realización	\$ 170
Valor neto de Realización	\$ 145

En este caso el costo de reposición es que se va a usar al no ser mayor a Valor de realización ni menor al Valor Neto de Realización.

Caso en el que el Costo de lo vendido es superior al de Reposición, pero el de Reposición es mayor al de Realización.

Costo de lo vendido	\$ 200
Costo de reposición	\$ 180
Valor de realización	\$ 170
Valor neto de Realización	\$ 145

En este caso el valor de realización es que se va a usar al ser menor a Reposición y mayor al Valor Neto de Realización.

Caso en el que el Costo de lo vendido es superior al de Reposición, pero el de Reposición es menor al Valor Neto de Realización.

Costo de lo vendido	\$ 200
Costo de reposición	\$ 180
Valor de realización	\$ 210
Valor neto de Realización	\$ 190

En este caso el valor neto de realización es que se va a usar al ser mayor al de Reposición y menor al Valor de Realización.

En el caso de que el contribuyente enajene mercancías a una parte relacionada utilizara los métodos de precios de transferencia.

Los contribuyentes obligados o que opten por dictaminarse deberán informar en el dictamen el costo que consideraron. En caso de contribuyentes no dictaminados lo harán en su declaración anual.

COSTO EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS CON BIENES O USO O GOCE DE TEMPORAL AL PRESTATARIO.

En el caso de que el contribuyente preste sus servicios y proporcione bienes en términos del artículo 17 segundo párrafo del CFF, sólo se podrá deducir el costo de conformidad con los métodos PEPS, UEPS, Costo identificado, Costo Promedio, Detallista.

4.4- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA SECCIÓN III, DEL COSTO DE LO VENDIDO.

En la iniciativa del Poder Ejecutivo, presentada ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se propuso la modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con la deducción del costo de lo vendido, dejando atrás la deducción de las adquisiciones por mercancías, (1987), asignando el costo de lo que se venda a los ingresos que produzca en el momento de la venta, bajo las reglas de acumulación de ingresos, es decir, al momento en que el ingreso se obtiene en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios.

En este contexto el cambio atendió al reconocimiento de que el país se encuentra bajo circunstancias económicas de baja inflación, siendo el método más apropiado la deducción del costo de lo vendido y no las compras, cuando éste último sistema señalado nació en virtud de que la acumulación inflacionaria de 1986, era mucho más elevado de la que existe ahora.

Así la exposición de motivos para dicha reforma fue la siguiente:⁷²

⁷² Ver pagina Internet Suprema Corte de Justicia de la Nación

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEY DEL)

Fecha de publicación: 01/12/2004

Categoría: DECRETO

Proceso legislativo: EXPOSICION DE MOTIVOS

CAMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS

EXPOSICION DE MOTIVOS

México, D. F., a 13 de Septiembre de 2004.

**INICIATIVA DEL EJECUTIVO NOTA ESTE PROCESO SE
INTEGRA CON 21 INICIATIVAS DE DIVERSAS FECHAS.**

**INICIATIVA DEL EJECUTIVO, DE DECRETO QUE
REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECE DIVERSAS
DISPOSICIONES FISCALES, Y QUE ESTABLECE
SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACIÓN
DEL INGRESO.**

México, DF, a 8 de septiembre de 2004.

CC. Secretarios de la Cámara de Diputados del
H. Congreso de la Unión

Presentes

Para los efectos de lo dispuesto en el inciso H) del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con fundamento en la fracción I del artículo 27 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por instrucciones del C. Presidente de la República, me permito enviar a ustedes iniciativa de decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones fiscales, y que establece subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso.

Sin más por el momento, les reitero la seguridad de mi consideración.

Atentamente

Lic. M. Humberto Aguilar Coronado (rúbrica)

Subsecretario de Enlace Legislativo

Ciudadano Presidente de la Cámara de Diputados del
Honorable Congreso de la Unión

Presente.

En ejercicio de la facultad constitucional concedida al Ejecutivo Federal, se somete a la consideración del

Honorable Congreso de la Unión, por su digno conducto, la presente Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona, Deroga y Establece Diversas Disposiciones Fiscales, y se Establecen Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso.

"Deducción del costo de lo vendido para personas morales

Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada, se puede regresar a costo de lo vendido.

En ese sentido, se propone adicionar una nueva Sección III al Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se restablezcan las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

Entre los principales aspectos que se incorporan en la citada Sección III, destacan los siguientes:

Se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, estableciéndose la posibilidad de deducir el costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Se establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, adicionando los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Igualmente, se propone que los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de la Ley, consideren dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio, las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción y las inversiones también directamente relacionadas con la producción.

Tratándose de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, se establece que el costo de mercancías se determinará, conforme a lo establecido en la Ley, excepto en lo relativo al costo de las que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero. En este caso, se tomará como base para determinar el costo, el que se declare con motivo de la importación de las mercancías.

Por otra parte, se plantea la posibilidad de que los contribuyentes puedan valorar sus inventarios utilizando cualquiera de los siguientes métodos: primeras entradas primeras salidas (PEPS); últimas entradas primeras salidas (UEPS), precisando que cuando se opte por estos métodos no se podrán llevar en forma monetaria; y costo promedio. Cuando vendan mercancías o productos que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, sólo podrán utilizar el método de costo identificado, para esas mercancías.

Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer en el Reglamento de la Ley de la materia, facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías y por cada movimiento de manera individual. También, se prevé que una vez elegido el método de valuación, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

Mediante disposición transitoria se propone a esa Soberanía establecer una opción para los contribuyentes que tengan inventarios al 31 diciembre de 2004 y los cuales al estar sujetos a un sistema de deducción de gastos fueron deducidos cuando se adquirieron las mercancías.

La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de los vendidos, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se estaría duplicando la deducción, o bien, la disposición permitiría al contribuyente que acumule los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en forma proporcional a lo largo de cinco años, de acuerdo a su rotación de inventarios y, en consecuencia, permitirles la deducción del costo de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios.

Adicionalmente, a la opción citada se propone permitir que antes de la acumulación de los inventarios, los contribuyentes puedan deducir los saldos pendientes por deducir de los inventarios que tuvieron hasta el año de 1986.

A este respecto es importante agregar, que se venía generando el fenómeno en los contribuyentes de reducir la carga fiscal de un ejercicio, efectuando compras de mercancías suficientes para que la deducción de las mismas, les permitiera el pago de un impuesto menor y en su caso no pagar impuesto alguno, dando como consecuencia la disminución en el coeficiente de utilidad para efecto del pago provisional, aunque esto último podría generarles una base mayor del Impuesto al Activo, por la cantidad en sus inventarios y el impacto que estos tienen, sin embargo ello no es el caso en estudio por lo que según mi apreciación me parece que las razones del cambio de esquema de deducción son principalmente tres las cuales me permito señalar a continuación:

1.- El primero de los motivos o razones conforme a mi punto de vista es tal cual lo señala la exposición de motivos el de **empatar lo más posible la deducción con el Ingreso**, ya que con ello se hace mucho más transparente y real la recaudación de las empresas, evitando ficciones fiscales.

2.- La segunda de las razones, es con el fin de detectar aquellas empresas que han estado comprando y vendiendo sin factura, toda vez, que al 31 de diciembre de 2004, todas las personas morales están obligadas a contar y valorar sus inventarios, ello en virtud de que es posible que en algunos casos

se detecten discrepancias, entre lo que tienen registrado contablemente y lo que arroje el levantamiento, dando así oportunidad a las autoridades hacendarias, a que practiquen una estimativa de ingresos por faltante de inventarios; y

3.- Conforme a lo anterior se incrementara la recaudación, debido a que los inventarios que se queden al 31 de diciembre de 2004, se acumularán a la venta de las mismas, por lo cual se estima que muchas empresas venderán sus inventarios en menos de dos años, a efecto de renovar los inventarios y realizar una rotación sana de los mismos.

Por lo que respecta a la simplificación señalado en la Exposición de Motivos de la reforma, se menciona que el retomar la deducción del costo de lo vendido resultará más simple para los contribuyentes, consideramos que dicha afirmación bien aplicada puede ser así, sin embargo en algunos casos, las empresas tendrán que llevar un sistema de costeo para efectos contables, y otro más para efectos fiscales.

No obstante, conforme a lo que indican los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados respecto a que la necesidad del sistema de costos siempre ha sido un elemento significativo en la parte financiera de las empresas, por lo que creemos que en algunos casos simplemente se requerirá volver a darle su papel como un elemento que delimitará la carga fiscal.

Así con la reforma que se aprobó, se incorpora una nueva Sección III al Título II de la ley, denominada "Del Costo de lo Vendido". En ella se establecen los elementos que se deben considerar para determinar el monto de la deducción por concepto de costo de ventas.

4.5.-- ANTECEDENTES DEL COSTO DE LO VENDIDO.

El costo de lo vendido no es una nueva medida en nuestro ordenamiento tributario, ya que estuvo vigente hace más de 18 años, hasta que a finales de

1986 se derogó para adoptar el sistema que estuvo vigente hasta 2004, es decir, la deducción efectiva de las mercancías en el momento de su adquisición

Durante dieciocho años los contribuyentes personas morales consideraron como deducción autorizada la adquisición de mercancía, esto es, en el momento en que se realizó la compra de inventarios, ya fuera materia prima o producto terminado, a partir de este año vuelve a la Ley del Impuesto sobre la Renta el costo de lo vendido como deducción en lugar de las citadas compras.

Hasta 1986 la deducción de las mercancías se hacía en el momento en que formaban parte del costo de lo vendido, y a partir de 1987 con la entrada en vigor de la base nueva, como consecuencia de la inflación, la deducción de la mercancía procedía al momento de la compra.

En esos años la inflación en México era galopante y, por consiguiente, la deducción de las mercancías en el momento de las ventas hubiera resultado menor. "Hoy día la inflación es de un dígito, por lo que ya no se justifica que se deduzcan las adquisiciones de las mercancías".

Enrique Calvo Nicolau, en su obra ya citada señala⁷³:

En relación con el costo de venta, por primera vez en la legislación mexicana se dio reconocimiento a la técnica contable, ya que estableció en el a.20-II de la LISR, que los ingresos acumulables podía deducirse el costo de mercancías o de los productos vendidos, que se determinaría conforme a lo que denominaba la técnica contable sistema de valuación de costeo absorbente, con base en costos históricos, estableciéndose también que los inventarios tenían que valuarse por cualquiera de los siguientes métodos: (i) costos identificados; (ii) costos promedio; (iii) primeras entradas primeras salidas; (iv) últimas entradas primeras salidas; y (v) detallistas. Estas disposiciones no se conservan en la Ley actual, porque —como indiqué con anterioridad— se cambió la deducción de "costo de lo vendido" por la de "costo

⁷³ Enrique Calvo Nicolau Ob cit.

de lo adquirido", lo que origina que los contribuyentes ya no estén obligados a valuar sus inventarios para efectos de este impuesto.

En este orden de ideas, con la reforma se regresa a la deducción del costo de ventas en lugar de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados efectuadas por el contribuyente en el ejercicio. El argumento que en 1986 se dio para cambiar del costo de ventas a las compras fue básicamente la inflación y la simplificación administrativa.

Los mismos argumentos se utilizan ahora para regresar al costo de lo vendido. Sin embargo, para el caso de la inflación, ahora se argumenta que este fenómeno está controlado en el país, siendo que en el pasado la deducción de adquisiciones en sustitución del costo de lo vendido obedeció primordialmente por los altos niveles de inflación que sufría el país en esos años.

Así mismo Enrique Calvo Nicolau, en su obra comenta.⁷⁴

A finales de 1986 México se encontraba inmerso en una de sus peores crisis económicas que se recuerde en la historia contemporánea de nuestro país, iniciada en 1982; quizás no tan dramática como la que se augura para 1995, en la que a los problemas económicos se suman los políticos, los sociales y los de seguridad nacional.

(...)

Así se hizo realidad la intención expresada en diciembre de 1985, y a partir de 1987, se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen. Sin embargo, para mitigar

⁷⁴ Enrique Calvo Nicolau *Ibidem*.

el efecto que eso tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: (i) permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran; (ii) dar efecto fiscal a la revaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo; y (iii) permitir la revaluación –por efecto de la inflación- de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.

Así es necesario establecer, que las disposiciones existentes hasta el año de 1986, no contenían tantos conceptos inflacionarios como los que existen en este año 2005 y que comienzan desde su incorporación en el año de 1987.

Mediante el Artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1987, se estableció la deducción de los inventarios al 31 de diciembre de 1986, permitiendo la deducción del importe menor de los inventarios antes señalados que el contribuyente tuviere al 31 de diciembre de 1986 o de 1988.

En 1993 mediante regla miscelánea (106), modificada en varias ocasiones en ese ejercicio, se estableció finalmente que se efectuara la deducción de los citados inventarios en 30 ejercicios, contados a partir de 1992, en una cantidad actualizada equivalente, en cada ejercicio de 3.33% del monto que fuere menor entre los ejercicios de 1986 y 1988.

Asimismo dicha regla establece que cuando los contribuyentes cambien de actividad preponderante, entren en liquidación, o de personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales, pueden efectuar la deducción del saldo pendiente de deducir.

Para las personas morales, a partir del 01 de enero del 2005, la deducción de adquisiciones de mercancías (compras) se sustituye por la deducción del costo de ventas, este costo será deducible en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos derivados de la enajenación de bienes. Las

personas físicas con actividades empresariales continuarán con la deducción de compras que efectúen en el ejercicio.

Por último, cabe mencionar que en boletín C-4 "Inventarios", se establece que este rubro, lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, así como las reglas, sistemas y métodos de valuación de inventarios.

En este contexto es que mediante el Artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1987, se estableció la deducción de los inventarios al 31 de diciembre de 1986, permitiendo la deducción del importe menor de los inventarios antes señalados que el contribuyente tuviere al 31 de diciembre de 1986 o de 1988.

En 1993 mediante regla miscelánea (106), modificada en varias ocasiones en ese ejercicio, se estableció finalmente que se efectuara la deducción de los citados inventarios en 30 ejercicios, contados a partir de 1992, en una cantidad actualizada equivalente, en cada ejercicio de 3.33% del monto que fuere menor entre los ejercicios de 1986 y 1988.

Asimismo dicha regla establece que cuando los contribuyentes cambien de actividad preponderante, entren en liquidación, o de personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales, pueden efectuar la deducción del saldo pendiente de deducir.

Para las personas morales, a partir del 01 de enero del 2005, la deducción de adquisiciones de mercancías (compras) se sustituye por la deducción del costo de ventas, este costo será deducible en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos derivados de la enajenación de bienes. Las personas físicas con actividades empresariales continuarán con la deducción de compras que efectúen en el ejercicio.

Asimismo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde su entrada en vigor y hasta 1987 en que se derogó, se permitía para determinar la base

gravable de las empresas la deducción del Costo de Ventas. Cualquiera empresa, sabe que para calcular la utilidad de su negocio es necesario realizar la siguiente operación:

Ventas
(-) Costo de ventas
Utilidad bruta
(-) Gastos de operación
Utilidad antes de impuestos

Pues bien, hasta hace diecisiete años el fisco utilizaba la misma fórmula para que los empresarios calculen la utilidad fiscal, utilidad sobre la cual se le aplicaba la tasa del impuesto, se obtenía el monto del mismo y se pagaba, cosa que resultaba lógica y normal, pues coincidía plenamente con la mecánica natural de los negocios.

Sin embargo, en 1987 las autoridades fiscales deciden que en lugar de hacer la operación anterior para obtener la utilidad fiscal, es decir, restar de los ingresos el costo de ventas, ahora en su lugar se restarían las compras, para quedar de la siguiente manera:

Ventas
(-) Compras
(-) Gastos de operación
(=) Utilidad fiscal (para aplicarle la tasa del impuesto)

Esta fórmula fiscal, que fue vigente hasta 2004, provoca que la utilidad fiscal resulte diferente a la utilidad que calcula el empresario, pues las compras pueden ser superiores o inferiores al costo de ventas, ya que son conceptos diferentes, y además, como las compras son deducibles en el ejercicio, es posible en determinadas circunstancias, "jugar" o maniobrar con el monto de las mismas, resultaba relativamente sencillo incrementar, o adelantar las compras con el objetivo de disminuir la base gravable y por consecuencia pagar una cantidad menor de impuesto en ese ejercicio.

México era el único país donde se permitía dicha deducción; es decir, se anticipaba la deducción, ya que en cualquier país, el costo de ventas de los productos o mercancías que se venden, se reconoce hasta el momento en que se venden dichos productos o mercancías, sin embargo en México, se permitía anticipar la deducción, esto desde el año 1987.

Por ello como lo hemos señalado la deducción del Costo de lo Vendido, no es un concepto Contable y Fiscal nuevo, toda vez que desde Mayo de 1970 en el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se establecen los sistemas y métodos de valuación de inventarios; asimismo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde su entrada en vigor y hasta 1987 en que se derogó, se permitía para determinar la base gravable de las empresas la deducción del Costo de Ventas.

Las bases para determinar el costo de las mercancías y del inventario final del ejercicio, establecidas en el artículo 29 de la LISR vigente hasta 1986 (29 Bis periodo de transición), se retoman quedando establecidas en el artículo 45- A, propuesto para su entrada en vigor a partir del 1º de enero de 2005, como sigue:

DISPOSICIONES FISCALES		
1986	2005	Comentarios a la Reforma
El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que <u>formen</u> el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, <u>excepto cuando esta Ley prevea específicamente que se siga el sistema de costeo directo.</u> En	45-A El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá <u>en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.</u> En el caso de	Se establece la posibilidad de utilizar el sistema de costeo directo y consideró personalmente que mejora su redacción para una mejor interpretación.

todo caso, el costo se deducirá conforme se acumulen los ingresos relativos.	que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán . . .	
--	--	--

Por último, cabe mencionar que en el Boletín C-4 "Inventarios", se establece que este rubro, lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, así como las reglas, sistemas y métodos de valuación de inventarios.

Sistemas de valuación	Métodos de valuación
Costeo absorbente Históricos Costeo Directo Predeterminados	-Costo identificado -Costo promedio -Primeras entradas primeras salidas -Últimas entradas primeras salidas -Detallistas

4.6. – ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN II; DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Tal y como lo señalamos al comienzo del presente capítulo el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece las **deducciones** que podrán realizar los contribuyentes del Título II de la Ley, por lo que toca a la fracción II, la deducción se refiere al **Costo de lo Vendido**; esquema de deducción del cual se considera que no violenta precepto alguno de la Carta Magna, por cuanto hace a los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad ya que al modificarse la Ley del Impuesto sobre la Renta en el año 2005 se incorporan conceptos que son totalmente compatibles con la normatividad contable, establecidos en el Boletín C-4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, vigentes a esta fecha y que son la base de la contabilidad y por ende de los estados financieros.

Las razones que estimo conveniente enunciar son entre otras las siguientes:

- Se rompe con la regla iniciada el 1987 de deducir compras en lugar del costo de ventas al sustituir de la fracción. II del artículo 29 "adquisiciones" por "costo de lo vendido"

- De acuerdo con la exposición de motivos del Ejecutivo, ya no es necesaria esta mecánica dado que la inflación, a diferencia de la década de los 80s, ya está controlada.
- Se eliminan partidas de conciliación entre la base contable y fiscal, acabando con la planeación fiscal de las compras. (situación muy común entre los empresarios que traía como consecuencia la elusión fiscal)
- Se elimina el impuesto diferido que la acumulación de inventarios ha generado, convirtiéndolo en ingreso acumulable a partir de 2005.

En este sentido, es conveniente acudir al texto del precepto legal que consagra los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad tal y como lo señalamos en el capítulo segundo en el punto 2.5, el artículo **31 fracción IV, de la Constitución Federal** textualmente establece:

“Artículo. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

En efecto los motivos del artículo 31 fracción IV, Constitucional, no solamente son establecer la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, sino también de establecer las garantías en favor de los gobernados en materia tributaria.

Por ello el primer elemento que se desprende del precepto constitucional es que la obligación de contribuir de los mexicanos es una obligación de carácter público.

Este deber de contribuir al gasto público, significa que cualquier persona que se encuentre dentro de las hipótesis normativas contempladas en las leyes tributarias, adquiere desde ese momento la obligación de enterar el tributo de que se trate dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones correspondientes.

En tales condiciones el Estado mexicano, en su carácter de soberano, ejerciendo su potestad, puede exigir el pago de los impuestos a efecto de obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas.

Así el precepto constitucional dispone a favor de los contribuyentes, cuatro importantes garantías a favor de los contribuyentes que a saber son:

Garantía de proporcionalidad tributaria.
Garantía de equidad tributaria.
Garantía de legalidad tributaria y
Garantía de destino al gasto público.

Las tres primeras garantías constituyen los elementos más importantes de la relación jurídico tributaria, de nuestro sistema jurídico razón por la cual se efectúa un análisis de cada una de ellas en la deducción del costo de venta, sin que por ello quiera decir que deje de ser menos importante la garantía de destino al gasto público.

Por ello se insiste en que los gobernados (contribuyentes) tendrán la obligación de pagar sus contribuciones para cubrir el gasto público, siendo imprescindible que dichas contribuciones, se encuentren en una Ley que sea el Poder Legislativo el que se encargue de la creación de tales contribuciones mediante normas generales, abstractas e impersonales.

Sin embargo en la opinión de los contribuyentes (personas morales) que deben cumplir con el Impuesto sobre la Renta, aplicando el esquema de deducciones dispuesto en el artículo 29 fracción II, y los artículos 45-A a 45-I, y su artículo Tercero de las disposiciones transitorias en sus fracciones IV y V, de la propia Ley, son contrarias a las garantías de justicia tributaria, misma que

como ya lo hemos comentado, consiste en que: **I)** la contribución se encuentre establecida en ley; **II)** que sea proporcional y equitativa; **III)** que se destine al gasto público; adicionalmente **IV)** que no viole la garantía de irretroactividad de las leyes dispuesta en el artículo 14 de la Constitución Federal; por lo que en el presente estudio se analizaran los principales argumentos hechos valer por parte de los contribuyentes que acudieron al juicio de amparo señalando que a falta de alguno de dichos requisitos, la contribución será inconstitucional.

Mi punto de vista a este respecto es que la Ley del Impuesto sobre la Renta; en cuyo artículo 29 fracción II, en estudio se establecen las **deducciones del Costo de lo Vendido**, no representa propiamente un pago de Impuesto sino la prerrogativa instaurada por el legislador tal y como lo vimos en el capítulo respectivo atendiendo a las deducciones autorizadas en la ley.

En efecto las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual se ha de pagar el Impuesto sobre la Renta, en el caso que nos ocupa, el **Costo de lo Vendido** esta íntimamente relacionado con la percepción del ingreso, por lo que resulta lógico que se tome en cuenta dicho factor de deducción.

Es conveniente reiterar, que la deducción es una prerrogativa en favor del contribuyente, para lo cual debe cumplirse con ciertas formalidades, como en el caso que se lleven a cabo a través del esquema dispuesto por los artículos, 45-A al 45-I y Tercero de las disposiciones transitorias en sus párrafos IV y V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de lo contrario podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que traería consigo un evidente perjuicio para el Estado, ya que sin el establecimiento de requisitos y formalidades previstos por la ley, se permitiría a los contribuyentes realizar deducciones en forma indebida y exagerada, lo que se vería reflejado en el pago del impuesto a cubrir.

En este sentido el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito a sustentado el criterio que es del tenor siguiente:

"Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: X, Julio de 1992

Página: 382

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.

Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, **gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente**, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial,

etcétera. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 813/92. Banca Serfin, S.N.C. 29 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

En efecto, las deducciones autorizadas por la ley son los egresos que constituyen gastos normales, propios y necesarios para los fines de la actividad del contribuyente.

Existen dos clases de normas tributarias, las que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y aquellas prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales.

La ley en estudio se encuentra en el segundo de los casos, puesto que las reglas que rigen a los elementos esenciales de la contribución se establecen en diversos preceptos legales siendo que la posibilidad de deducir el costo de lo vendido, si bien incide directamente en el cálculo de la base gravable, no es en sí mismo un elemento esencial del tributo.

Por ello se considera que el artículo 29 fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Adición a la Sección III del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establecen las reglas generales del costo de lo vendido, otorgan la prerrogativa al contribuyente de disminuir a sus utilidades, los gastos que se consideren estrictamente indispensables para el logro de su actividad, lo cual únicamente se logra en forma efectiva, cuando a dichas prerrogativas se les limita con los requisitos que el legislador ha considerado necesarios para evitar un mal uso de las deducciones en detrimento del Fisco Federal; sin embargo contrario a esta afirmación algunos contribuyentes insisten a que el esquema en torno al costo de lo vendido,

puede ser impugnado ante los tribunales federales competentes, argumentando las violaciones que se exponen a continuación:

4.6.1- VIOLACIÓN DEL ESQUEMA DE COSTO DE LO VENDIDO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

En su mayoría los contribuyentes que acudieron al Juicio de Amparo en contra del esquema del **Costo de lo vendido**, argumentaron violación a la garantía de proporcionalidad, al considerar que se crea un desfaseamiento entre el momento que el sujeto realiza el gasto y el momento en el que se toma la deducción futura de la venta, sin embargo como ya lo hemos analizado con anterioridad, el ingreso "modifica positivamente el patrimonio del contribuyente" por lo que es obvio que al empatar la deducción con obtención de ingreso no se viola la garantía de proporcionalidad, *"ya que las erogaciones por adquisición de mercancía no impactan negativamente al contribuyente"* en virtud de que este cuenta con un bien o bienes que modifican positivamente su patrimonio, lo cual resulta ser un impacto positivo ya que este cuenta con un inventario de mercancías mucho mayor lo que refleja mayor inversión (la cual de ninguna forma le impacta negativamente) y de la cual podrá deducir su costo en el momento en que se realice la enajenación del mismo *"habiendo una simetría entre la deducción y la obtención del ingreso"*.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, considero conforme a lo que ya hemos analizado, que, una disposición será proporcional en la medida en la que permita a un individuo deducir de los ingresos acumulables, las cantidades exactas de las erogaciones necesarias para la obtención de un determinado ingreso.

Consecuentemente, cuando el sistema de costo de lo vendido, cuenta con métodos para la valuación de inventarios que reconocen la totalidad de los casos del registro contable, se obliga a los contribuyentes a efectuar valuaciones que atienden a su verdadera capacidad contributiva, contrario a lo que señalan los contribuyentes quejosos que demandaron el juicio de garantías.

En esa Tesitura, si para determinar la utilidad fiscal, que constituye la base del impuesto, la ley permite, que se efectúen las deducciones relacionadas con los gastos relativos a la obtención de los ingresos, resulta inconcuso que el derecho de deducir el "costo de lo vendido" en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, si atiende a la real capacidad contributiva del contribuyente, pues, en estricto sentido, ésta sólo se ve afectada negativamente cuando salen del patrimonio del contribuyente los bienes (al enajenarlos), en tanto que cuando los adquiere propiamente no hay modificación del patrimonio, pues, en la misma medida del egreso (en numerario generalmente), se produce un ingreso, (en especie, materia prima o mercancía); por lo que es claro que aun cuando es cierto que el contribuyente al comprar mercancías o materia primas realiza una erogación afectando su patrimonio en capital monetario, también es cierto que como contrapartida obtiene un ingreso en bienes por el mismo valor que erogó, de tal suerte que no existe ningún cambió negativo en su patrimonio, pues este únicamente cambia en cuanto al tipo de bienes que lo componen, siendo hasta el momento en que los bienes salen del inventario por una venta, cuando en realidad existe un cambio en el patrimonio del contribuyente, pues tales bienes o productos ya no quedan dentro del patrimonio del contribuyente, sino que son entregados a un tercero, por lo que al ocurrir dicho evento y obtenerse los ingresos respectivos éstos deben ser acumulados, empero, ya no cuentan dentro del propio patrimonio del contribuyente con ninguna contrapartida, por lo que es correcto que en ese momento sea cuando se permita al contribuyente efectuar la deducción de las mercancías que vendió, pues así se compensa la salida de éstas del patrimonio del causante; pues en caso contrario, si se efectúa la deducción en el mismo momento en que se compran o adquieren los productos, ello no refleja realmente la verdadera capacidad del contribuyente, pues como se indicó, aún cuando efectuó una erogación monetaria, su patrimonio no sufre ningún detrimento o cambio negativo.

Por otra parte se aduce por parte de los contribuyentes que impugnaron por supuestamente violatorio del principio de proporcionalidad, el esquema del

Costo de lo Vendido, que la desproporcionalidad se manifiesta cuando no se permite tomar en la deducción de la cantidad que realmente afecte al patrimonio de los causantes, sino un promedio de las adquisiciones y gastos efectuadas por tal concepto así mismo no se incluye la inflación como elemento del Costo de lo Vendido, por lo que se obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

A este respecto, los artículos 45-H y 46, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permiten a los contribuyentes considerar el costo correspondiente, cuando el costo de las mercancías sea superior al costo del mercado o de reposición, previendo para tal caso tres posibles opciones, según se desprende del artículo 45-H, así el artículo en comento establece:

Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, **podrá considerarse el que corresponda** de acuerdo a lo siguiente:

- I. **El de reposición**, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. **El de realización**, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- III. **El neto de realización**, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Por ello se considera, que se realiza una inexacta apreciación de los preceptos legales impugnados en el Juicio de Garantías, puesto que dichos numerales si establecen en su parte conducente la posibilidad de considerar un costo que corresponda a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los sujetos pasivos, cuando el costo de las mercancías se afecte por causa de alza en el precio de mercado o de reposición, dando tres posibilidades a considerar por parte de los sujetos del impuesto, a saber: la de

reposición, de realización o el ajuste neto de realización, entendiéndose por cada uno de estos lo siguiente:

1. **El costo de reposición**, también conocido como valor de mercado, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

Por otra parte el costo de reposición se puede obtener de la siguiente manera:

De las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de proveedores, etc.

2. **Valor de Realización**, es aquel que se obtiene del precio normal de venta/enajenación, menos gastos directos de ventas, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etcétera, siempre que sea inferior al de reposición.
3. **Valor Neto de Realización**, es aquel que se obtiene del precio normal de venta/enajenación, menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad que se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

De igual forma, el numeral 46, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé que las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, un ajuste anual por inflación, estableciendo las reglas para estos efectos, por lo que en esa virtud resultan incongruentes las afirmaciones de la quejosa.

En efecto, contrarió a lo que argumentaron los quejosos en su demandas de garantías, la Ley del Impuesto Sobre la Renta si prevé la posibilidad de efectuar el ajuste monetario correspondiente cuando por causa de inflación o la depreciación de las mercancías sea necesario una actualización, pero esta se realizará al cierre del ejercicio, salvaguardando con ello el principio de proporcionalidad y contribuyendo sobre una base real, puesto que dicha base atiende a la verdadera capacidad de contribuir a los gastos públicos de los contribuyentes al permitir el ajuste a las mercancías por causa de la inflación.

A este respecto es aplicable por analogía el criterio que ha sustentado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: IX, Febrero de 1999
Tesis: P. 1/99
Página: 38

RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTES A PARTIR DE 1987, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA. El principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige considerar la capacidad contributiva entendida como la potencialidad de contribuir al gasto público. El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio. Los artículos 7o.-B, 15 y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado el primero y modificados los otros mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, no violan el principio de proporcionalidad tributaria al limitar el interés deducible a la diferencia entre los intereses a cargo y el componente inflacionario de la totalidad de las deudas y al obligar a acumular como ganancia inflacionaria el resultado obtenido cuando dicho componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a cargo, en virtud de que con ello sólo se consideran los efectos positivos que el fenómeno inflacionario produce de manera real en el patrimonio de los deudores, quienes ven disminuidas sus deudas por el solo transcurso del tiempo con motivo del aumento generalizado en el precio de los bienes y servicios y la correspondiente pérdida del valor de la moneda, y ello a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la inflación pues el componente inflacionario se obtiene conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor que refleja el incremento en el precio de los bienes y servicios. Además, del artículo 7o.-B, en relación con el 10 y 22, fracción X, de la ley de la materia, se advierte que los efectos negativos que la inflación produce

en el patrimonio de los acreedores también son considerados pues el componente inflacionario de la totalidad de los créditos debe restarse de los intereses a favor a fin de obtener el interés acumulable, que si resulta inferior al referido componente produce una pérdida inflacionaria deducible, de suerte tal que el legislador atiende a la afectación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio de cada contribuyente en lo individual con motivo de los efectos del fenómeno inflacionario, así como el patrimonio de ambas partes en una operación, a saber, el del acreedor y el del deudor, lo que se traduce en un sistema tributario justo que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive y que atiende a la capacidad contributiva del universo de sujetos que deben cubrir el impuesto.

Amparo en revisión 1332/88. Compañía Hotelera El Presidente, S.A. de C.V. 21 de febrero de 1991. Mayoría de trece votos. Disidentes: Carlos Silva Nava, Mariano Azuela Güitrón, Fausta Moreno Flores y Juan Díaz Romero. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Amparo en revisión 4217/90. Editorial Themis, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 212/93. Constructora e Inmobiliaria Ecatepec, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de enero en curso, aprobó, con el número I/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de enero de mil novecientos noventa y nueve.

En este mismo contexto es necesario puntualizar como se ha indicado, que para dar cumplimiento al requisito de **proporcionalidad** en el impuesto que se analiza, la mecánica del gravamen considere todos los elementos que afectan al patrimonio ya sea en forma positiva o negativa a fin de obtener una base gravable que refleje la real capacidad o potencialidad para contribuir al gasto público.

Ahora bien, los artículos 17, 46 y 47, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, disponen:

Artículo 17.- Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Artículo 46. Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

III. El factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que

se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valorarán a la paridad existente al primer día del mes.

Artículo 47. Para los efectos del artículo anterior, se considerará crédito, el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.

No se consideran créditos para los efectos del artículo anterior:

I. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.

II. Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.

III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VIII del artículo 31 de esta Ley.

IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.

V. Los derivados de las enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción prevista en el artículo 18 de esta Ley, de acumular como ingreso el cobrado en el ejercicio, a

excepción de los derivados de los contratos de arrendamiento financiero. Así como cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva.

VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos de este artículo, a partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicho crédito, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Para los efectos de este artículo, los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

Los preceptos transcritos establecen el procedimiento para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios, por medio de la aplicación de factores de ajuste que se obtienen a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor; especifican qué se entiende por intereses, créditos y deudas y obligan a las sociedades mercantiles y a las personas físicas que realicen actividades empresariales, a determinar mensualmente los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, disponiendo que la ganancia inflacionaria es el ingreso obtenido por la disminución real de las deudas.

Así, el legislador da efectos dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta a la modificación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio del causante con motivo del fenómeno económico de la inflación.

La inflación se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y, por ende, en una pérdida en el valor del dinero o la moneda; es un hecho que existe y afecta de manera real y no sólo ficticia al patrimonio de los causantes pues no puede negarse que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, ni que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento ya no puede adquirirse con igual suma al paso del tiempo.

Por tanto, si la inflación produce efectos reales en el patrimonio de los causantes, afectándolo en forma positiva o negativa, esta considera conforme a lo estipulado en la propia ley al determinarse la base gravable de un impuesto que atiende precisamente a la variación positiva de ese patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva; ya que no pueden ni deben en el presente caso tomarse aisladamente los artículos del costo de lo vendido sin tomar en cuenta que la ley prevé precisamente el ajuste por inflación en la mercancías.

4.6.2- VIOLACIÓN DEL ESQUEMA DE COSTO DE LO VENDIDO AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Como ya lo hemos visto, esta garantía consiste en que la ley debe tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como tales; en este sentido, los contribuyentes que acudieron al juicio de garantías, consideraron que las normas referentes al costo de lo vendido resultan violatorias de la garantía de equidad tributaria, ya que no existe un trato equitativo respecto de sujetos que se encuentran en supuestos similares.

En primer lugar, es necesario establecer que la equidad de la que deben estar revestidos los tributos hace que los particulares que se encuentran en igualdad de circunstancias frente al impuesto, tributen de forma similar, y por

ende, el estado no puede imponer cargas distintas a contribuyentes que se encuentran en una posición idéntica.

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la equidad se refiere a aquellos particulares que se encuentran en la misma situación y al trato sin privilegio ni favor que deben de recibir, es decir se les debe de tratar de forma igual.

En opinión, de los contribuyentes que demandaron la inconstitucionalidad del costo de lo vendido dicho principio no es respetado, ya que existe un trato desigual respecto de personas morales y personas físicas con actividades empresariales, no obstante que son sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la hipótesis de causación del Impuesto Sobre la Renta, ya que existe una diferencia injustificada entre las personas morales y las físicas dedicadas a actividades empresariales, ya que no obstante que las dos tienen como objeto principal el lucro mercantil, esto es, ambas especulan en el ámbito comercial, y por ende, sus ingresos provienen de la misma actividad, las primeras deberán deducir el costo de lo vendido, y las segundas podrán deducir las adquisiciones de mercancías.

En otras palabras, argumentan que las personas morales, no obstante que deben de ser tratadas de la misma forma que las personas físicas con actividades empresariales, es decir, de forma equitativa, no pueden efectuar la deducción de sus mercancías al momento de su adquisición, sino hasta que efectivamente acumulan ingresos por la enajenación de dichos bienes, motivo por el cual suponen que dicha disposición es inequitativa.

Al respecto cabe citar que, en el Derecho Fiscal, existen dos tipos de entes jurídicos, unos conocidos como personas físicas y otro conocidos como personas morales, las personas físicas pueden definirse como individuo que presta sus servicios de manera dependiente o independiente o bien desarrolla alguna actividad empresarial y se clasifican de acuerdo a la forma de obtención de los ingresos (sueldos y salarios, honorarios, arrendamiento, enajenación de bienes, actividades empresariales, además de otros) y no constituyen una

asociación o sociedad, a diferencia de las personas morales las cuales se pueden definir como el conjunto de personas físicas agrupadas con un fin lícito, como es el caso de las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, instituciones de crédito, sociedades y asociaciones civiles.

Tal es la diferencia que existe entre las personas físicas de las morales que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se otorga un tratamiento distinto al establecer en el Título II de la ley en comento un rubro de disposiciones aplicables a las personas morales, y otro aplicables a las personas físicas concretamente en el Título IV.

Las personas morales pueden definirse según Ruggiero, "como toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada o de un conjunto de bienes, a la que para el logro de un fin social, durable y permanente, se reconoce por el Estado capacidad de derecho patrimonial"⁷⁵. Dichas personas pueden ejercer todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de la institución, actúan y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por ley o conforme a las disposiciones relativas en sus escrituras constitutivas. Estas personas se rigen por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles existen diversos tipos de sociedades como lo son: sociedad en nombre colectivo, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones, sociedad cooperativa, y asociación en participación, cada una de estas con características especiales pero que comparten una misma naturaleza jurídica, el estar formadas por personas físicas reunidas con el objeto de combinar sus recursos y sus esfuerzos para la realización de un fin común; ubicándolas en una situación de ventaja frente a quienes de manera personal persiguen el mismo objetivo.

⁷⁵ Roberto de Ruggiero, Instituciones de Derecho Civil, traduc. De Ramón Serrano y José Santa-Cruz Teijeiro, Tercera Edición, Ed. Reus, Madrid, 1944, v. I, p.433

En cambio las personas físicas, en sentido estricto es el ser humano, con atributos de personalidad reconocidos por la legislación civil como nombre, domicilio, patrimonio, capacidad, estado civil y nacionalidad, titular de derechos y obligaciones. Se distingue de las personas morales porque éstas carecen de estado civil; generalmente tienen una mayor capacidad económica y administrativa que las personas físicas, derivado del hecho de que las personas morales son un conjunto de personas físicas reunidas con el fin de combinar sus recursos y unir sus esfuerzos para la realización de un fin común.

También en distintos diccionarios como el Diccionario Jurídico Mexicano y el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, establece una serie de distinciones entre las personas físicas de las personas morales, concretamente el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define a la persona moral de la siguiente manera:

“Artículo 8o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

...”

De las anteriores definiciones encontramos diferencias explícitas entre las personas físicas y las personas morales, diferencias que llevan al legislador federal a emitir normas y disposiciones jurídicas las cuales deberán tomar en cuenta que las personas físicas respecto de las morales **poseen una naturaleza jurídica y una capacidad contributiva distinta, por ello** la necesidad e importancia que el legislador al emitir leyes, deba buscar un tratamiento jurídico que sea benéfico al grupo de las personas físicas que dadas las circunstancias económicas, políticas y jurídicas de nuestro país necesitan para continuar existiendo.

Corroborar lo anterior la siguiente tesis cuyo rubro se transcribe a continuación:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 68, ULTIMO PARRAFO, DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR DAR UN TRATAMIENTO FISCAL DIFERENTE A LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS. El artículo 68, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que las personas morales con fines no lucrativos que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, no podrán optar por efectuar la deducción a que se refiere el primer párrafo siguiente a la fracción VII del artículo 90 de la invocada Ley, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que el legislador tuvo en cuenta no sólo el origen de sus ingresos y su capacidad contributiva, sino la naturaleza de las personas que obtienen ese tipo de ingresos susceptibles de ser gravados por el tributo, pues la situación de la persona moral con fines no lucrativos y las personas físicas es diversa, no obstante que el origen de sus ingresos sea común. En efecto, **las personas físicas arrendadoras de inmuebles perciben un ingreso por otorgar el uso o goce temporal de dichos inmuebles; las personas morales, lo obtienen derivado de la realización del objeto de la propia sociedad.** Las primeras carecen de alguna organización de tipo administrativo que les facilite llevar a cabo sus actividades; en cambio, las personas morales precisan establecer una estructura administrativa para ese fin; esta circunstancia por sí sola, le acarrea un menor esfuerzo para la obtención de los ingresos. Las diferencias narradas hacen ver que, las personas de que se habla, no se encuentran en un mismo plano de igualdad, dado que, a pesar de que en ocasiones una y otra aparezcan con idénticos datos en su estructura funcional y obtengan el mismo ingreso, por la simple razón de **tener fines diversos** y constituir personas cuya **naturaleza jurídica y conformación es distinta**, lo que justifica que el tratamiento fiscal sea diferente y por ende, que la eliminación de la posibilidad de deducir impuestos para las personas morales con fines no lucrativos que contempla el artículo impugnado, no sea inconstitucional, porque esa hipótesis no se traduce en tratar en forma igual a los desiguales o desigual a los iguales.

Amparo en revisión 4757/90. Inmobiliaria Sagoleb, S.C. 16 de mayo de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Humberto Benítez Pimienta.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el once de julio en curso, aprobó, con el número C/1996, la tesis que

antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a once de julio de mil novecientos noventa y seis."

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis de la Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: P. /J. 31/2002 página: 998, cuyo rubro es el siguiente:

"EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.

Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 31/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil dos."

"Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Mayo de 1996
Tesis: P. LXXVIII/96
Página: 112

IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.

Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de mayo en curso, aprobó, con el número LXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de mayo de mil novecientos noventa y seis."

Sirve de apoyo a lo anterior el siguiente criterio de la Novena Época Instancia Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, febrero de 1999, Tesis P. V/99, página: 34

"RENTA. EL TRATO ESPECIAL QUE SE OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal independiente pueden deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención, según lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de

manera tal que de las deudas que adquieran puede derivarse una mejoría en los ingresos propios de su actividad con motivo de la inflación. Sin embargo, no puede estimarse violado el principio de equidad tributaria porque no se les obligue a acumular la ganancia inflacionaria, en virtud de que no se encuentran en la misma situación que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales pues el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil, mientras que las primeras si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. **Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.**

Amparo en revisión 4217/90. Editorial Themis, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de enero en curso, aprobó, con el número V/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de enero de mil novecientos noventa y nueve."

Esta situación de desigualdad la ha tomado en cuenta el legislador para dar un tratamiento distinto a las personas físicas y a las morales. Ahora bien, derivado de lo anterior, en materia fiscal la capacidad económica, financiera y administrativa que les da a unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se da en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.

Resultán aplicables las siguientes tesis:

"Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIX, Mayo de 2004 Tesis: 2a. XXVI/2004 Página: 622 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. No es posible establecer un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligados en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que, por una parte, el régimen general de tributación de las primeras regulado en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2002; en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo a lo dispuesto por el título IV de la propia ley, que ésta regula en forma específica el mecanismo para el cálculo del ajuste anual por inflación, reconociendo las características objetivas de los sujetos obligados a pagar el tributo y que, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto que son sujetos del mismo impuesto, también lo es que el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, sujetándolos, por tanto, a regímenes diversos. Por lo anterior, si bien el ajuste anual por inflación es un elemento a tomar en cuenta para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, no es factible pretender que las mismas reglas para su amortización se apliquen a los sujetos obligados, pues las leyes fiscales deben dar un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos y desigual a los que se colocan en situaciones desiguales. Además, del contenido de los artículos 17, 18, 19 y 122 de la misma ley se evidencia que la acumulación de los ingresos de las personas morales se efectúa en distintos momentos, en tanto que tratándose de las personas físicas con actividades empresariales ello ocurre al momento en que sean efectivamente percibidos, de ahí que no se encuentren en un mismo plano de igualdad y estén sujetos a un régimen legal diferente, pues se trata de contribuyentes que se ubican en distinta hipótesis, de lo que resulta claro que no existe violación al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 2688/2003. Envases de Sinaloa, S.A. de C.V. y otra. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan

Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez. Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels, Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez."

Ahora bien, es de señalarse que la situación objetiva en que se basó el legislador para hacer la diferencia entre personas físicas y morales, es principalmente por la propia naturaleza de cada tipo de contribuyente, ya que desde la conformación de éstas existen características que los hacen ser diferentes, situación que en nuestra legislación se reconoce, toda vez que para efectos de crear una persona moral, se tienen que cumplir con una serie de requisitos que para una persona física no sería posible cubrir, principalmente el económico y administrativo, ya que para la existencia de una persona moral se requiere liquidez y recursos administrativos, contrario a la persona física la cual únicamente requiere la solicitud de registro.

Para acreditar que el impuesto de referencia, cumplen con el principio de equidad, es menester invocar la tesis jurisprudencial sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, visible en el Semanario de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000, Tesis P./J. 24/2000, Página 35, cuya literalidad es la siguiente:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o

creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

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

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

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

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

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

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

Así, en este orden de ideas entendemos que para que se cumpla el principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se tiene que dar un trato igual a los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, por lo que los mismos deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que implica que las disposiciones tributarias debe 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.

Ahora bien, dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos encontrar diversos tipos de regímenes fiscales, los cuales establecen situaciones jurídicas distintas y están dirigidos a distintos contribuyentes, estableciéndoles derechos y obligaciones igualmente distintos, así encontramos los siguientes regímenes:

**CAPITULO VI.
DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

**CAPITULO VII
DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

**TITULO III
DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES
CON FINES NO LUCRATIVOS**

**CAPITULO II
SECCIÓN I
DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON
ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y
PROFESIONALES.**

**SECCIÓN II
DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS
PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES
EMPRESARIALES.**

**SECCIÓN III
DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES.**

Por ello, si analizamos cada uno de los diversos regímenes establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos podemos percatar que se da un trato distinto entre cada uno de ellos, a los sujetos del impuesto, estableciéndoles derechos y obligaciones en los diversos casos distintos, tanto en sus obligaciones formales como en las sustantivas y no por ello consideramos que se les da un trato inequitativo, siendo el caso que todos ellos son sujetos del impuesto sobre la renta.

De ahí que ello motive el trato desigual para éstos pues atendiendo a sus características objetivas, el legislador estableció una regulación distinta para unos y otros y pese a que son sujetos del mismo impuesto y en esencia obtienen ingresos de las mismas actividades, lo cierto es que poseen suficientes características propias para clasificarlos en distintas categorías de contribuyentes, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, tal como lo hizo el legislador; tan es así que de conformidad con los artículos 17, 18, 19 y 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la acumulación de ingresos se efectúa en diversos momentos para las personas morales y para las personas físicas con actividades empresariales; en tanto que para las personas morales varía según las circunstancias de su obtención.

Por tanto, no se actualiza la supuesta inequidad a que hicieron referencia aquellos contribuyentes que acudieron a juicio de garantías, dado que todos los contribuyentes que se encuentren en tal hipótesis, podrán beneficiarse de los sistemas señalados para el costo de lo vendido y de las opciones para el inventario con fecha hasta el 31 de diciembre de 2004, por lo que no es dable considerar que exista un tratamiento inequitativo, pues éste sólo existiría si dentro de la misma categoría de sujetos (personas morales contempladas), se diera un trato diferencial a algunos de ellos y no como erróneamente lo desea contemplar el quejoso, respecto de las personas físicas, con las cuales no guarda situación de igualdad y si para ellas se contempla un trato diferente, de ahí que no se viole el principio de equidad tributaria.

Al respecto resulta aplicable el criterio que ese H. Poder Judicial, a través de Jurisprudencias, determina del concepto de equidad en materia tributaria, conforme a lo siguiente Tesis P./J. 41/97, de la Novena Época, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, visible a página 43, que a la letra dice:

“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 Arballo Flores. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete."

En este orden de ideas se concluye que el establecimiento de diversos regímenes es constitucional, cuando se establece tal y como se indicó, en favor

de determinadas categorías de sujetos y por razones objetivas que atiendan a diversas necesidades económicas o sociales.

Ciertamente, para el establecimiento de los diversos regímenes que contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta, atiende el principio de equidad en materia impositiva; ya que regula situaciones diversas para los sujetos del impuesto que se encuentran en hipótesis normativas distintas, por lo que dicho principio se cumple, como se advierte de las tesis invocadas, cuando la forma de tributar diversa se otorga no a sujetos en lo individual, sino a una categoría o categorías de sujetos.

4.6.3. VIOLACIÓN DEL ESQUEMA DE COSTO DE LO VENDIDO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Como se anotó al principio del presente capítulo, uno de los 3 elementos de la garantía de justicia tributaria es precisamente el hecho de que todos los elementos esenciales del impuesto deben de estar contenidos en ley.

Se ha definido, por lo que respecta a dicho principio, que si bien la ley tributaria no es un diccionario o un manual, (por lo que no debe de contener cuestiones accidentales o irrelevantes), sí debe de contener todos aquellos elementos que generen certeza respecto de la forma en la que se debe tributar.

Dicho principio va orientado a que los contribuyentes, efectivamente paguen impuestos de conformidad con las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y no así por resoluciones administrativas o reglamentos que no deben puntualizar elementos de los tributos generando la inconstitucionalidad del tributo, ya que el impuesto sería inconstitucional.

En esos términos y derivado de la ambigüedad con la que les fueron explicados por parte de sus contadores las disposiciones referentes a costo de lo vendido, se aduce por parte de estos que se transgrede la garantía de legalidad, argumentando que todos y cada uno de los elementos del tributo, efectivamente deben de estar consignados en ley, y derivado de la

especificidad y complejidad de los métodos previstos para el costo de lo vendido, cabe lugar a interpretaciones y vaguedades que no necesariamente están definidas en ley, situación que es contraria de dicho principio.

En principio, de la simple lectura de los numerales se puede observar, que los mismos establecen de manera clara la forma en que deberá efectuarse la deducción de las mercancías, es decir, al momento en que se lleve a cabo la operación de venta de lo adquirido, y mediante dos sistemas el **de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados** o bien por **costeo directo, con base en costos históricos**, tomando en consideración en éste último la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el reglamento de dicho ordenamiento.

En virtud de lo anterior se hace evidente que la disposición contenida no es confusa ni ilegal, ya que establece el momento de la deducción, esto es, al momento en que se lleve a cabo la venta de las mercancías; en efecto el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, esto en relación con el ejercicio de 2005 y mediante el costo de lo vendido a través de dos sistemas que son como ya se dijo el costeo absorbente (mediante costos históricos o predeterminados) o bien por medio del sistema de costeo directo, sistemas que son entendibles en materia contable, y si la empresa está familiarizada con los inventarios como afirma estarlo, no es ajena a este tipo de sistemas de valuación de los mismos.

Sin que sea obligación del legislador al emitir la ley, la de explicar todas y cada una de las palabras contenidas en la norma jurídica y descifrar cada uno de sus significados, pues ello en si encerraría una tarea por demás titánica, e imposible, además de que atentaría con los fines prácticos que tiene la expedición de una ley, de ahí que se ha regulado el establecimiento de disposiciones para regular una materia completa y específica, únicamente

dejando en la ley, como en el caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta las **bases y parámetros generales.**

Así respecto al argumento de los quejosos en el que manifestaron violación a la garantía de legalidad, por no precisar los elementos y características del tributo lo que conlleva a no proveer de certeza jurídica al contribuyente, este se desestimó de plano por parte de los jueces de Distrito, ya que de la lectura de las disposiciones antes transcritas, se establece con precisión la forma de dar cumplimiento a la obligación a cargo de los contribuyentes ubicados en dicho supuesto; lo que en modo alguno trasciende a la garantía de seguridad jurídica.

Así mismo debe recordarse, que una de las características de la ley, es la generalidad, pues no se elabora para dirigirse a un individuo en particular, sino a una colectividad determinada, de ahí, que sería absurdo pretender obligar al legislador a que en las normas que expida utilice únicamente palabras comprensibles por cada uno de los contribuyentes, ya que resulta obvio que dada la diversidad de pensamientos, niveles económicos, culturales y educativos de los causantes, ello sería imposible; de ahí que para que se cumpla con la referida garantía o principio de legalidad tributaria, únicamente es necesario que los elementos esenciales del tributo estén plenamente identificados en la ley, y por lo demás, que las expresiones y métodos a que se refieran las normas y que estén relacionadas con tales elementos, sean susceptibles de conocimiento y entendimiento por los destinatarios de la norma, independientemente de si ello ocurre por sí mismo, o mediante el auxilio de un especialista en alguna materia, pues lo que se pretende evitar mediante el principio de legalidad es que exista una indefinición total de los conceptos a que se refiera el legislador, lo que ocurre cuando no existe ningún método, técnica, ciencia o manera de conocer a que se refiere el legislador en el texto de la ley, pues tal oscuridad sí generaría indefensión en los contribuyentes, mas no acontece así cuando en la especie existen los medios para conocer el contenido y alcance de las disposiciones normativas, aún si para ello se requieran conocimientos especializados, pues la constitución no lo prohíbe, ya que se reitera ésta únicamente exige que se fijen claramente en la

ley los elementos esenciales de la contribución y que el contribuyente esté en aptitud de conocer los alcances de sus obligaciones fiscales y la forma de cumplir con estas.

Al efecto resulta aplicable la siguiente Tesis P.J.J. 37/91, de la Octava Época, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Julio de 1991, página 25, que a la letra dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ULTIMO PARRAFO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 2o. DE LA LEY, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR OBLIGAR AL CONTRIBUYENTE A CUMPLIR CON LAS REGLAS QUE ESTABLEZCA LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA EL CASO DE QUE CAMBIE SU METODO DE VALUACION.

El hecho de que el causante, al cambiar de método de valuación, deba cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola la garantía de legalidad, pues el método de valuación, cualquiera que sea, sólo es un sistema técnico previsto por la ley para determinar el valor de los activos, pero no un elemento del tributo.

NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 43, Julio de 1991, pág. 29.

Cabe hacer notar además que, el legislador no se encuentra obligado a **definir como si se tratase de un diccionario, todas y cada una de las palabras utilizadas**, tal y como lo ha determinado el H. Poder Judicial de la Federación, al sostener lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede

pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.

Amparo en revisión 2053/91. Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el seis de febrero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gúitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XI/1996 la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a seis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, Página: 169".

Así mismo resulta contundente afirmar que los artículos reclamados de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no violan en modo alguno el principio de legalidad, si se toma en consideración, que el establecimiento de los sistemas

para la obtención del costo de ventas y de los métodos de valuación de inventarios, sean guiándose conforme a los **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, ya que la referencia inmersa a esos principios, es como una base consuetudinaria de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas.

Máxime que los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil únicamente son una recopilación de aquellos principios contables, que, por razón de su especialidad cualquier contador público conoce, mas no implica que tal asociación civil hubiese creado dichos principios, pues los mismos, - tal como los principios generales de derecho a los cuales hace referencia el artículo 14 Constitucional - han surgido a través de los años, como bases consuetudinarias, de una técnica como es la contabilidad; así, la razón de que un principio contable llegue a ser generalmente aceptado, no se deriva deductivamente de unos postulados inmutables, sino, que se debe a que dicho principio viene a resolver necesidades prácticas y ha sido consagrado por el uso y la experiencia a través de los siglos.

Para el caso, resulta pertinente realizar un breve análisis respecto de las obligaciones de los gobernados en materia tributaria, en principio la teoría de las obligaciones contempla dos tipos, como son:

- **OBLIGACIONES SUSTANTIVAS.**
- **OBLIGACIONES FORMALES.**

Los Autores Dionisio J. Kaye y Christian Kaye Trueba, en su libro Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo consideran las obligaciones sustantivas y formales, como obligaciones principales y obligaciones secundarias, contemplando como: **Obligaciones principales (sustantivas)** las de pagar los tributos en la fecha o dentro de los plazos señalados en las disposiciones respectivas.

Asimismo, señalan los autores citados, que son **Obligaciones secundarias (formales)** las de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, **las de llevar contabilidad** (donde entra la elaboración de inventario y costo de ventas) registros, la de presentar declaraciones, avisos y solicitudes, en la forma aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte el Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales, del Autor Hugo Carrasco Iriarte, define⁷⁶:

“Obligaciones accesorias o formales. Las que no tiene como consecuencia pago o su determinación, es decir, aquellas que no traten del objeto, sujeto, base, cuota o tarifa, exenciones, época de pago y periodo de imposición, **como las obligaciones de llevar contabilidad**, inscribirse en el RFC, expedir comprobantes, etcétera.”

Por lo anterior, la forma de llevar los inventarios y los sistemas descritos en los artículos 45-A al 45-I, y Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2005, son de carácter formal en relación a los sistemas y métodos descritos por dichos numerales, para lo cual se pueden auxiliar conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que como ya se indicó y se recalca, la referencia inmersa a esos principios, es como una base consuetudinaria de técnica de las obligaciones formales que como contribuyentes tienen, por lo cual resulta equivoco el razonamiento de los contribuyentes que en sus demandas señalaron que se atenta contra el principio de legalidad.

En este orden ideas, podemos determinar que las obligaciones formales tienen como único fin, el de asegurar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas a cargo del contribuyente.

Tan es así, que los artículos reclamados otorgan varias opciones para poder obtener el costo de ventas y la valuación de inventarios, sin que para ello resulte indispensable que esos principios se encuentren precisados de manera

⁷⁶ CARRASCO IRIARTE Hugo Ob. Cit

exhaustiva en ley, máxime que no es la función de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; principios que finalmente se encuentran al alcance de los contribuyentes y con los que están estrechamente relacionados.

Sirve de apoyo, a los argumentos planteados con anterioridad, la siguiente tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Diciembre de 1998 Tesis: P. LXXXVIII/98 Página: 215 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana del Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Amparo en

revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXXVIII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho. Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 2205/97 aparece en la página ___ de esta misma publicación.

Así, la legalidad se cumple en la medida que la ley establece las bases esenciales del impuesto de que se ocupa, sin que para ello tenga la obligación de definir todos y cada uno de los términos con que se ha redactado el mismo, por lo cual es irracional el argumento del quejoso.

En este contexto las argumentaciones de los contribuyentes que acudieron a los Juzgado de Distrito a impugnar la constitucionalidad de los artículos, 29 fracción II; 45-A al 45-I, y Tercero Transitorio, fracciones IV, y V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes para 2005, al considerar que viola el principio de **legalidad** consagrado en el artículo 16 Constitucional, por su indefinición en los conceptos de la Ley y por resultar confusa, son improcedentes.

4.6.4. VIOLACIÓN DEL ESQUEMA DE COSTO DE LO VENDIDO AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

Por último también se señaló en las demandas de garantías en contra del esquema de deducción del costo de lo vendido, que se violenta el principio establecido en el artículo 14 de la Constitución General de la República, en virtud de que no se puede afectar una ley los actos anteriores que se realizaron cuando la disposición anterior estaba en vigencia esto es al exigir la forma de llevar los inventarios hasta el 31 de diciembre de 2004.

En primer lugar la garantía prevista en el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la

irretroactividad de los efectos de una ley, garantía que se ha entendido en el sentido de que una ley no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos; por lo que al argumentar el quejoso que los preceptos reclamados violan en su perjuicio la garantía de no retroactividad podemos afirmar que ello resulta por demás infundado y carente de validez alguna al atender a lo siguiente:

El artículo 14 constitucional que estima violado la parte quejosa establece que **“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”**. Esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir las leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican.

En este sentido basta con acudir nuevamente al texto de los preceptos combatidos, para confirmar que no se desprende en forma alguna, que se violente la garantía de irretroactividad de las leyes, ya que si bien se establece que los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004; el legislador pretende en principio por una parte evitar que exista una doble deducción, esto es en razón a que puede darse el caso de que el contribuyente enajene alguno de los productos y/o mercancías que formen parte de su inventario correspondiente al ejercicio de 2004, en el ejercicio de 2005 y en consecuencia se realice la deducción del costo de venta, siendo que la misma se dedujo respecto del inventario con que se cuenta al 31 de diciembre de 2004 y por otra que el contribuyente opte por el régimen opcional contenido en la disposición reclamada y acumule su inventario y de esa forma se facilite la deducción de los inventarios.

En razón de lo anterior es de sostenerse que el análisis que realizaron los contadores y algunos abogados de los contribuyentes que demandaron la constitucionalidad del contenido del artículo Tercero Transitorio reclamado en sus fracciones IV y V, con relación a la garantía de irretroactividad de la Ley, lo efectúan de manera inexacta y parcial en su propio beneficio, en virtud de que solo se refiere de manera general y vaga a que de aplicar la norma reclamada se repercutiría en alto grado de afectación el resultado de los inventarios al 31

de diciembre de 2004, y no especifica ni demuestra en que forma le afecta la norma que reclama.

A este respecto el H. Poder Judicial Federal ha aceptado que en materia impositiva sólo puede analizarse la retroactividad de las normas atendiendo a situaciones o hechos acaecidos durante su vigencia esto es, a actos que se hayan ejecutado mientras la norma respectiva estuvo en vigor lo que implica el reconocimiento de que el Gobierno por así disponerlo expresamente el texto constitucional queda invariablemente en aptitud de obtener los ingresos que le resulten suficientes para sufragar el gasto público.

En ese sentido, el principio de no retroactividad de las leyes contenido en el artículo 14, de la Constitución Federal, hace referencia al hecho de que los gobernados no sufran el perjuicio al aplicárseles una ley posterior al acto o hecho jurídico en que ellos hayan intervenido o del cual hayan desprendido algún derecho que pretenda privarlos de lo que ya habían adquirido bajo la ley anterior.

A mayor abundamiento tenemos que en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley, se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma fiscal vigente en el momento en que se originó el acto jurídico por parte de los contribuyentes, pues como lo hemos venido manifestando, el principio de la no retroactividad significa que el legislador y la autoridad, no pueden despojar o desconocer al gobernado de los derechos llamados adquiridos, el primero, al aprobar una ley, y la segunda, por la aplicación.

A este respecto ratifica el aserto de nuestra aseveración el criterio que ha sustentado el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al establecer:

“Octava Época

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988

Página: 605

RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE.

La irretroactividad de la ley en perjuicio de los gobernados, es una garantía individual consagrada en el artículo 14 constitucional y la finalidad directa que percibe dicha garantía es que no se apliquen en forma retroactiva, en perjuicio de los gobernados, las distintas leyes que se expidan, mas no que al arbitrio de ellos se les apliquen en forma retroactiva las leyes que estimen les favorezcan. La citada garantía debe entenderse como el derecho del gobernado a reclamar la inconstitucionalidad de cualquier ley que se le pretenda aplicar retroactivamente en su perjuicio, pero no como un derecho para exigir que se le aplique determinada ley en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, máxime en una materia como la fiscal en que las normas respectivas son de observancia estricta.

(Énfasis adicionado)

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 158/88. Universidad Autónoma de Coahuila. 16 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario Jorge Higuera Corona.”

Por ello los argumentos planteados en las demandas al señalar que la forma de llevar a cabo el costeo de inventarios en sus mercancías y la forma en que ha de deducirse el costo de ventas de las mismas al momento su enajenación respectiva, van en contra del principio de retroactividad, son ineficaces por infundados pues ha quedado claramente establecido que en materia fiscal, no existen derechos adquiridos.

Lo anterior es así, toda vez que, el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, en este caso para el año 2005, y cuando las incrementa hacia el futuro o bien cambia la forma de deducción, es claro que no afecta situaciones por las cuales los particulares puedan alegar una violación a la garantía de retroactividad de la ley en su

perjuicio, porque en principio, no tienen el **derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base** o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente

Igualmente a lo antes manifestado la Tesis IV.3º.A.T.38 A, Tomo X, Diciembre de 1999, Página 777, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, que textualmente dice:

“RETROACTIVIDAD EN MATERIA FISCAL. De una sana interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, que en lo que interesa dispone: "... Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad. ...", se llega al convencimiento de que, cuando se determina una contribución se aplicará la ley que está o estaba vigente en el momento en el que se causó, sin embargo, les serán aplicables las normas respecto al procedimiento que se expidan con posterioridad al momento de su causación; es decir, si en un año supuesto se detectó la causación de la contribución omitida en un año anterior a aquél, serán aplicables las normas procesales vigentes en el año en que se inició el procedimiento para determinar dicha contribución y no los que regían en el momento de la causación o los aplicables al momento de finalizar el procedimiento respectivo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 506/99. KT de México, S.A. de C.V. 13 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretaria: Angélica María Torres García.”

Lo anterior es así en razón a que la aplicación de una norma se pueda considerar como retroactiva, es necesario que sus efectos se retrotraigan en el tiempo, creando en dicha retrotracción que se establezcan obligaciones que deban ser cumplidas por las personas a quienes va dirigida la norma, modificando una situación jurídica determinada a la nueva prevista por la ley.

En el presente asunto, la disposición que por la vía del amparo pretende tachar de inconstitucional, de ninguna manera se debe considerar como norma de carácter retroactivo, en atención a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, empezó a tener efectos jurídicos a partir del 1º de enero de 2005.

Resulta de la misma forma aplicable al caso en concreto, de manera analógica el criterio que ha sustentado el Pleno de nuestro Máximo Tribunal Federal en:

"Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: X, Noviembre de 1999
Tesis: P./J. 105/99
Página: 27

CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido **para pagar siempre sobre una misma base** o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.

Amparo en revisión 1804/98. Servicios Administrativos Elamex, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo en revisión 1796/98. Delphi Ensemble de Cubiertas Automotrices, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 1782/98. Zenco de Chihuahua, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 1443/98. Hielaría Juárez, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta

Amparo en revisión 1621/98. Unicopy Corporación de México, S.A. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 105/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve."

Conforme a lo anteriormente señalado, podemos colegir que el argumento de los contribuyentes, al señalar que dichas disposiciones le son aplicadas retroactivamente en su perjuicio, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es infundado, pues en el supuesto sin admitir de que la norma de que se duele fuera de carácter retroactivo al serle aplicable no le que perjudica sino que le causa un beneficio, pues señala únicamente la forma en que deberá establecer su inventario hasta el 31 de diciembre de 2004, con el único propósito de que pueda tener acceso a las opciones señaladas por el artículo Tercero Transitorio de acumular el inventario y de forma paulatina con la tabla y mecánica establecida por dicho artículo deducir el costo de lo vendido conforme enajenen mercancías, o bien puedan optar por considerar que lo primero que se venda es lo primero que adquirió con anterioridad al 1 de enero de 2005, hasta agotar dicho inventario, acumulando la totalidad del ingreso de cada una de esas operaciones.

Cabe señalar además, que el principio general que domina la irretroactividad de la ley es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, cuestión que en este caso como se expresó en primer término no sucede, por el contrario le beneficia en la medida que puede tener acceso a las opciones señaladas en el artículo Transitorio de la Ley reclamada, aunado a que dicho principio no es considerado como absoluto, ya que sufre incluso excepciones.

De lo anterior se infiere la existencia de dos cuestiones capitales en materia de retroactividad, a saber: 1° ¿Qué debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley? y 2° ¿En qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente?

Para que la aplicación de una norma se pueda considerar como retroactiva, es necesario que sus efectos se retrotraigan en el tiempo, creando en dicha retroacción que se establezcan obligaciones que deban ser cumplidas por las personas a quienes va dirigida la norma, modificando una situación jurídica determinada a la nueva prevista por la ley.

En el presente asunto, las disposiciones que por la vía del amparo pretende tachar de inconstitucionales, de ninguna manera se deben considerar como normas de carácter retroactivo en perjuicio del impetrante, por el contrario, establecen un beneficio, para poder ejercer la opción referida y no quedarse con el inventario que se tenía hasta el 31 de diciembre de 2004, cuestión que de no llevarse a efecto únicamente le traería un perjuicio al impetrante, quien al no realizar el inventario de esta forma no podría acceder a las opciones contenidas en el artículo tercero y se quedaría con el inventario hasta esa fecha, de ahí que no se encuentre violado el principio de irretroactividad en perjuicio de la quejosa, sino que la norma es aplicable en beneficio de éste.

Ahora bien, la obligación formal de llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados según se trate, se estableció con el Decreto por el que se reforman, adicionan y

derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, cuyos artículos 28, fracción IV, establece:

Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

Por lo cual, dicha obligación formal se encuentra vigente desde el ejercicio fiscal de 2004, por lo que no podría alegarse una retroactividad de la ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer una mecánica distinta para determinar la deducción que por adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, adquiera el contribuyente, durante el ejercicio fiscal de 2005.

Amen de lo anterior, con la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece un régimen opcional de transición, con el cual los contribuyentes mantendrán al 31 de diciembre de 2004, inventarios que fueron deducidos al momento en que se adquirieron y que serán enajenados a partir del ejercicio de 2005.

Por ello se insiste en que, se establece como regla general que para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir el valor de las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. A

partir del 1º de enero de 2005, se considerará que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad a dicho año, hasta agotar sus existencias.

Por lo anterior, con este régimen de transición, que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se viola la garantía de retroactividad de la Ley, previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, los actos y/o actividades realizados con anterioridad a la reforma no se ven afectados en perjuicio del contribuyente, ya que las disposiciones reclamadas son vigentes a partir del 1 de enero de 2005, y en cuanto a la forma en que deberá ser efectuado el inventario de las mercancías al 31 de diciembre de 2005, atiende a un beneficio para poder ejercer las opciones señaladas ya reiteradamente, es decir, no se verán de ninguna forma afectados, sino que atiende en el mejor de los casos a una cuestión de beneficio, lo que no es violatorio del principio de retroactividad.

En el caso, bastará con analizar las disposiciones que combate la quejosa, para concluir que las mismas de ninguna manera afectan actos que fueron realizados previamente a su vigencia, sino que por el contrario, dichas normas se han expedido para regular actos componentes del supuesto para su único beneficio, por lo que no pueden considerarse retroactivas en su perjuicio, si le permiten una debida y justa atención del inventario hasta le 31 de diciembre de 2004.

Las leyes fiscales pueden establecer procedimientos a través de los cuales se graven las situaciones que vayan produciéndose durante la vigencia de la nueva ley esto es, el principio de retroactividad lo único que impide es que las normas que se introduzcan con posterioridad a otras, pretendan gravar efectos producidos por determinados actos, bajo la vigencia de las anteriores, situación que no se actualiza en el presente caso.

Ahora bien, el H. Poder Judicial Federal ha aceptado que en materia

impositiva sólo puede analizarse la retroactividad de las normas atendiendo a situaciones o hechos acaecidos durante su vigencia esto es, a actos que se hayan ejecutado mientras la norma respectiva estuvo en vigor lo que implica el reconocimiento de que el Estado por así disponerlo expresamente el texto constitucional queda invariablemente en aptitud de obtener los ingresos que le resulten suficientes para sufragar el gasto público.

4.7 RÉGIMEN TRANSITORIO.

En las porciones normativas que establecen las fracciones IV y V, del Artículo Tercero del régimen transitorio del costo de lo vendido, se establecen las directrices a observar respecto al tratamiento de los inventarios que tuvieran los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, prohibiendo deducir el costo de lo vendido de dichos inventarios, empero previendo la opción de acumular dichos inventarios como un ingreso a partir del 1° de enero de 2005, en cuyo caso se podrá deducir el costo de lo vendido conforme se vayan enajenando las mercancías y, en caso contrario, esto es, de no ejercer dicha opción los contribuyentes deberán considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2005, hasta agotar sus existencias. Asimismo, se les impone la obligación de levantar un inventario físico de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al 31 de diciembre de 2004, valuándolo conforme al método de primeras entradas primeras salidas, sirviendo de base dicho inventario, para los que se levanten subsecuentemente.

A este respecto, para demostrar la posible afectación de dichas normas, es necesario acreditar si se optó o no por acumular los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, levantando un inventario físico de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, existentes a esa fecha, pues aun cuando tales preceptos son una consecuencia de la implementación del costo de lo vendido como deducción, prevén el régimen de transición del dicho esquema de deducciones, lo cierto es que al establecer las disposiciones transitorias reclamadas una opción, es indispensable comprobar si se ejerció ésta o no para ubicarse en dicha hipótesis normativa.

Así, es claro que los preceptos transitorios establecen, como regla general, la prohibición de deducir las existencias en inventarios que tenga al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, para determinar el costo de lo vendido, y como excepción a esa regla general, el beneficio fiscal consistente en acumular los referidos inventarios, en cuyo caso podrán deducir su costo conforme se enajenen las mercancías.

Consideró que la referida acumulación de inventarios tiene la naturaleza de un beneficio fiscal, el cual es optativo para el contribuyente, ya que esos inventarios al 31 diciembre de 2004, ya habían sido objeto de deducción en términos de la legislación anterior, y el efecto de esa acumulación, al crear la ficción de un ingreso, es dar a las personas morales la posibilidad de deducir dos veces el gasto que realizaron por la misma mercancía, por consiguiente, como dicha acumulación permite al contribuyente deducir nuevamente los inventarios como si los hubiera adquirido en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, es evidente que se trata de una gracia cuya actualización depende de la entera voluntad del contribuyente.

En tal virtud y precisamente con motivo del ejercicio de ese derecho de opción de los contribuyentes estimo que no existe trasgresión a las garantías de irretroactividad de la ley, legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias previstas en los artículos 14 y 31 fracción IV, constitucional, respectivamente, ya que la aplicación del artículo transitorio deriva de un acto voluntario de las empresas contribuyentes consistente en la acumulación de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004.

4.8 "COSTO DE LO VENDIDO" ¿CONSTITUYE UNA NORMA AUTOAPLICATIVA O HETEROAPLICATIVA?

En materia de Amparo, una disposición es de naturaleza autoaplicativa, cuando las obligaciones impuestas en la misma surgen en forma automática desde el inicio mismo de su vigencia, es decir, cuando la sola entrada en vigor

del precepto cuya inconstitucionalidad se reclama en el juicio de garantías, causa ya un perjuicio a los particulares. Conforme al artículo 22, fracción I, inciso b) de la Ley de Amparo, cuando el gobernado interpone un juicio de amparo en contra de una disposición de naturaleza autoaplicativa, el plazo para su interposición es dentro de los treinta días hábiles siguientes a su entrada en vigor.

Conforme a la legislación de Amparo, una disposición es de carácter heteroaplicativo, cuando su perjuicio en contra del gobernado requiere de un acto de aplicación jurídica o material de la ley; este acto de aplicación en perjuicio del particular, puede suscitarse de dos formas: 1) A través de un acto de autoridad competente en el que se realice la aplicación de la norma en perjuicio del gobernado; y 2) Mediante la aplicación de la ley que el particular realiza en su propio perjuicio, que de no hacerla, lo expondría a la imposición de una sanción por su incumplimiento.

En el caso de normas jurídicas de carácter heteroaplicativo (que requieren de un acto de aplicación para causar perjuicio al particular), el término para acudir a la vía del amparo es dentro de los 15 días hábiles siguientes al primer acto de aplicación de la misma.

Actualmente existen diversas vertientes en cuando a considerar el esquema de costo de lo vendido como un imperativo de carácter autoaplicativo o heteroaplicativo; desde mi personal punto de vista, con motivo de la entrada en vigor de los artículos reclamados, con el retorno a la deducción del costo de lo vendido, las personas morales se encuentran obligadas a realizar cambios o ajusten en sus sistemas de inventarios, particularmente en lo que se refiere al sistema de costeo y al método de valuación de inventarios, pues forzosamente se deberá elegir uno de los que se mencionan en los arábigos que conforman el esquema y aplicarlo de conformidad con las particularidades que ahí se señalan, manteniéndolo en operación en todo momento; es decir las obligaciones derivadas de la reforma nacen con ella misma, pues vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crearon y transformaron una situación concreta de derecho, como lo es el

sistema de deducciones para las personas morales del régimen general de ley; consecuentemente, en este contexto estamos ante la presencia de una ley de carácter autoaplicativo, no pasa inadvertido que el costo de ventas al ser una deducción, será aplicado sino hasta que se haga el cálculo del impuesto anual una vez concluido el ejercicio fiscal, al disminuir las deducciones contra los ingresos acumulables, por lo que pudiera pensarse que el cambio de la deducción de las adquisiciones a la deducción del costo de venta, no causa afectación alguna al contribuyente, sino hasta que se presente la declaración anual; sin embargo, cabe precisar que para poder determinar la cuantía de dicho costo, es indispensable que desde el primer día del ejercicio fiscal de dos mil cinco, se sigan e implementen las obligaciones que imponen a los contribuyentes los preceptos del esquema del costo de lo vendido; así como las fracciones IV y V, del artículo Tercero del régimen de transición al costo de lo vendido; pues tales numerales son una consecuencia directa del artículo 29, fracción II, que implementa el costo de lo vendido como una deducción, por ello pese a que el mecanismo de deducción que ahora nos ocupa se aplicará hasta el fin del ejercicio repercute en los contribuyentes desde el inicio de su vigencia.

Ahora bien, en el caso particular de las normas que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación paralizó la emisión de las resoluciones que deben dictarse en los amparos en revisión, hasta en tanto el Máximo Tribunal no determine si tales disposiciones son de naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa; esto en virtud de que existen empresas que interpusieron el juicio de amparo indirecto dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha de entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, considerando que el solo inicio de su vigencia ya les causaba un perjuicio en su esfera constitucional, y por otro lado, hubo empresas que presentaron el juicio de amparo dentro de los 15 días siguientes al de la presentación del pago provisional correspondiente al mes de enero de 2005, en donde ya tuvieron que realizar la acumulación de la doceava parte del inventario final de mercancías, productos terminados y semiterminados al 31 de diciembre de 2004.

En efecto mediante publicación realizada el 16 de junio de 2005 en el Diario Oficial de la Federación, se dio a conocer el Acuerdo General número 13/2005 emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del cual se ordenó a los Tribunales Colegiados de Circuito el aplazamiento de las resoluciones que deberán recaer a los amparos en revisión en los que se haya impugnado la inconstitucionalidad de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido, en vigor a partir del mes de enero de 2005.

El aplazamiento en los juicios de amparo no está encaminado a definir el tema central o de fondo relacionado con el sistema de deducción del costo de lo vendido, es decir, no se trata de determinar si el sistema de deducción en sí mismo, se contrapone o no a la Constitución; el aplazamiento ordenado por nuestra Suprema Corte obedece a la necesidad de aclarar si las normas jurídicas que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido, son de naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa conforme a la teoría del Juicio de Amparo, para así definir cuál es el momento dentro del cual debe impugnarse su inconstitucionalidad.

4.9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados (PCGA) son el conjunto de criterios que se utilizan en un cierto lugar y en un momento dado, para elaborar y presentar información financiera relevante y confiable de las entidades.⁷⁷

Ese conjunto de criterios abarca todo el conocimiento contable teórico, normativo y práctico que resulta necesario aplicar para afirmar que la información financiera presenta de manera razonable la situación financiera de la entidad y los cambios sufridos de la misma.

⁷⁷ COCINA M. Javier CP. Ver pagina Internet Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. .

Dichos criterios son innumerables; sin embargo provienen de fuentes distintas, que al conocerlas, es factible deducir de las mismas, con cierta precisión, cuales son los criterios apropiados para el caso particular en sus circunstancias.

Tales fuentes son:

- Las Teorías y desarrollos tecnológicos que conforman el pensamiento contable actual.
- Las normas jurídicas.
- Las normas de autoridad experta.
- Las prácticas acostumbradas.
-

Las teorías y desarrollos tecnológicos que conforman el pensamiento actual se encuentran en libros y revistas técnicas. Incluyen, entre muchas cosas, la teorías de la partida doble y la teneduría de libros; la teoría de los inventarios y las metodologías para la determinación de costos unitarios; teorías de la depreciación y los principios de lo devengado; la contabilidad con base en el costo histórico, el costo de reposición, el valor presente, el valor razonable, el valor de realización, el costo histórico reexpresado, etc.

La frase Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados surge en los años treinta del siglo anterior, en la correspondencia entre la Security Exchange Comisión (SEC) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), para referirse a los pronunciamientos contables emitidos por este último. Sin embargo, en los dictámenes a los estados financieros de las entidades en aquellos tiempos, se hacia referencia los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) como bases específicas para juzgar su corrección, aun cuando los citados pronunciamientos del AICPA eran muy pocos.

Debe entenderse que los auditores, para juzgar la corrección de los estados financieros en esas condiciones, consideraron importante asegurarse

de que se cumplieran con dichos pronunciamientos profesionales (del AICPA) que, obviamente en ese entonces, no eran todos los requisitos necesarios para asegurarse de la corrección de los estados financieros.

En México, los Boletines sobre normas de auditoria se publicaron en la década de los cincuenta, también del siglo anterior, en los cuales se exigió como criterio para juzgar la corrección a los estados financieros, los PCGA, cuando en realidad los primeros Boletines sobre PCGA se empezaron a publicar a fines de los años sesenta. Naturalmente, como en los Estados Unidos, los auditores debieron recurrir a otros criterios para afirmar que los estados financieros eran correctos conforme a PCGA.

Como conclusión, los PCGA son un concepto inclusivo que se refiere a todos los requisitos que deben observarse en la elaboración y presentación de información financiera de las entidades y que, por tanto, incluyen a las normas de información financiera emitidas por los órganos privados; en México, los Boletines en vigor emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. y el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera A. C. (CINIF).

En resumen los principios de contabilidad generalmente aceptados son los siguientes:

1. Entidad:

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos naturales y capital, coordinador por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios:

- Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
- Centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de la necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes y valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

2. Realización:

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afecten.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados cuando:

- Ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- Han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de esta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

-

3. Período Contable:

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos

deben identificarse en el ingreso que originaron, independientemente la fecha en que se paguen.

4. Valor Histórico Original:

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5. Negocio en Marcha:

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

6. Dualidad Económica:

Esta dualidad se constituye de:

- Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
- Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta el aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

7. Revelación Suficiente:

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8. Importancia Relativa:

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que se entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

9. Consistencia:

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando hayan un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la

información que se presenta indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables.

En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C. de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el Tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedente y preparar el boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.

En lo que se refiere a inventarios, las organizaciones deben apegarse a los siguientes principios de contabilidad generalmente aceptados que refiere el boletín C-4 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1994).

- A) **"Periodo contable.-** Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren ... En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.
- B) **"Realización.-** Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados (a) cuando han efectuado transacciones con otros entes económicos, (b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o (c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.
- C) **"Valor histórico original.-** Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente a la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

- D) "**Consistencia.**- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo".

1.3. Valuación de inventarios.

Los inventarios pueden valuarse por diferentes técnicas, de acuerdo con los siguientes aspectos.

- A) Los **costos de adquisición** de la materia prima y de los materiales accesorios deben incluir todos los gastos adicionales hasta ser usados en los procesos de transformación (producción), tales como fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, empaques, refacciones y envases.
- B) Los **costos de producción** comprenden los tres elementos del costo que permiten terminar el artículo y dejarlo disponible para la venta o para ser transferido a otro proceso.
- C) Los **productos inconclusos o en procesos** de valúan en proporción al grado de avance en cada uno de los elementos que conforman el costo, es decir se determina la producción equivalente.
- D) El importe del **inventario de artículos terminados**, corresponde al costo de producción en la industria o el de adquisición en el de comercio.
- E) La **valuación de los inventarios** puede realizarse mediante el costeo absorbente o el costeo directo, mediante el costo histórico o los costos predeterminados, y con alguna de las siguientes técnicas: Costo promedio, primeras entradas primeras salidas (PEPS) y últimas entradas primeras salidas (UEPS).

Existen reglas para la presentación de los inventarios (boletín C-4) que precisan que los principios de contabilidad sobre revelación suficiente, importancia relativa y de consistencia son la base para que la información sea clara, comprensible y se puedan juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Además, esto permite comparar los estados financieros

de la propia entidad para determinar su tendencia y con otras entidades para conocer su posición relativa.

4.10 JUICIO DE AMPARO ¿ES PROCEDENTE?

Como ya lo hemos dicho algunos abogados fiscalistas y contadores públicos argumentan en diversos artículos publicados en revistas y prontuarios de actualización fiscal, que del análisis del sistema de deducción denominado Costo de Venta, derivan diversas anomalías que hacen procedente el Juicio de Amparo, como pueden ser las siguientes:

- Se define qué es costo del ejercicio pero no costo de ventas.

A este respecto el artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que se considera costo de mercancías para actividades comerciales de compraventa (Importe de adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuados en el ejercicio y los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas)

Asimismo, el artículo 45-C, señala el costo de lo vendido para actividades distintas a la comerciales de compraventa de mercancías. (adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la prestación o producción etc).

- Se establece la mecánica para la determinación del costo del ejercicio, pero no del costo de ventas (inclusive del costo del ejercicio no aclara qué pasará con el inventario de materia prima).

En este caso la fracción IV, del artículo 45-C, señala en su segundo párrafo:

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

- No se indica que sucederá con el costo de ventas de las mercancías deterioradas o de segunda.

La fracción XXII, del artículo 31 de la Propia Ley, señala que se hace en tales casos.

- No se justifica la comparación del costo de ventas contra el precio de realización, neto de realización o de reposición, ya que todos ellos son producto de la teoría contable y no de lo erogado y registrado efectivamente en la contabilidad.

Se realiza una inexacta apreciación de los preceptos legales impugnados puesto que dichos numerales si establecen en su parte conducente la posibilidad de considerar cuando el costo de las mercancías se afecte por causa de alza en el precio de mercado o de reposición, dando tres posibilidades a considerar por parte de los sujetos del impuesto, a saber: la de reposición, de realización o el ajuste neto de realización.

Sin embargo no tiene que justificarse ya que de ser así no tendría razón de ser el costo de ventas ya que la Ley no se basa en la teoría contable.

- El costo de ventas no se actualiza para enfrentarlo con el ingreso a futuro al venderse la mercancía provocando que, si hay inflación, al comparar ingresos y costos del mismo poder adquisitivo se provocara una falta de congruencia económica.

Lo anterior deviene de infundado, porque las normas, en particular los artículos 45-H y 46, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permiten a los contribuyentes considerar el costo correspondiente, cuando el costo de las mercancías sea superior al costo del mercado o de reposición, previendo para tal caso tres posibles opciones, según se desprende del artículo 45-H.

La inflación como lo vimos en el capítulo respectivo a la proporcionalidad, se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y, por ende, en una pérdida en el valor del dinero o la moneda; es un hecho que existe y afecta de manera real y no sólo ficticia al patrimonio de los causantes pues no puede negarse que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, ni que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento ya no puede adquirirse con igual suma al paso del tiempo.

Por tanto, si la inflación produce efectos reales en el patrimonio de los causantes, afectándolo en forma positiva o negativa, esta considera conforme a lo estipulado en la propia ley al determinarse la base gravable de un impuesto que atiene precisamente a la variación positiva de ese patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva; ya que no pueden ni deben en el presente caso tomarse aisladamente los artículos del costo de lo vendido sin tomar en cuenta que la ley prevé precisamente el ajuste por inflación en la mercancías.

- Existe un problema de simetría jurídica mientras que el que vende acumulará, el que paga no podrá hacerlo hasta que se venda el bien provocando inequidad con el tiempo.

El fin del costo de ventas de acuerdo con la exposición de motivos del legislador es la de "empatar" para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, por tanto no resulta inconstitucional ni existe tal problema de simetría ya que el costo de venta implica **el costo de producción o de adquisición de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas**, lo que indica que **el costo es una erogación estrechamente ligada con el ingreso**. De ahí la determinación del legislador de tomar como deducción el costo de lo vendido a partir de 2005, por estar estrechamente ligado al ingreso, y empatar de manera efectiva la deducción con el ingreso en un mismo momento, lo que hace que exista un empate.

- El costo de ventas pagado se deducirá en 2005 del ingreso inclusive del crédito, provocando con ello que el contribuyente, no teniendo liquidez, termine pagando el impuesto (se trastoca el patrimonio líquido de las empresas violando la premisa del incremento patrimonial).

La obligación tributaria a cargo de los contribuyentes nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos que en este caso perciben las personas morales, por ello la fracción II, del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite mediante el Costo de lo Vendido contenido en los artículos 45-A al 45-I, la deducción de Costo de lo Vendido, que tiene como regla medular que el costo de las mercancías que se venden deben ser deducibles en el ejercicio en que se acumulan los ingresos que deriven de los bienes o mercancías de que se traten, ya que el ingreso "modifica positivamente el patrimonio del contribuyente" por ello resulta un argumento inválido el señalar que se trastoca el patrimonio líquido de las empresas ya que si no hay venta no hay ingreso y si no hay ingreso no hay base gravable sobre la cual pagar el impuesto.

Conforme a mi punto de vista y tomando en consideración las diversas sentencias definitivas en que se Niega la Protección de la Justicia Federal, emitidas por los Juzgados de Distrito de diferentes Estados de la República, el Amparo en contra del artículo 29 fracción II, y los artículos 45-A al 45-I y demás ordenamientos legales de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen el Costo de Venta, no es procedente; ello en virtud de lo siguiente:

Si para determinar la utilidad fiscal que constituye la base del Impuesto, la Ley permite que se efectúen las deducciones relacionadas con los gastos relativos a la obtención de los ingresos, resulta inconcuso que el derecho de deducir el Costo de lo Vendido sea inconstitucional violando cualquiera de las garantías a que se refiere el artículo 31 fracción IV, pues en estricto sentido cuando salen los bienes del patrimonio del contribuyente, es decir al enajenarlos percibe un ingreso y en tanto cuando los adquiere hay también modificación del patrimonio, pues en la misma medida del egreso (por la compra o adquisición) se produce un ingreso en especie, (materia prima o mercancía de que se trate).

Asimismo, de conformidad con los artículos 45-B y 45-C, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según las actividades del contribuyente, comerciales o no comerciales, respectivamente, es Costo de lo Vendido se encuentra conformado por el costo de las adquisiciones de la mercancía, materias primas o productos semiterminados, más el costo de diversos gastos necesarios para la adquisición, transformación y venta de tales productos; por lo cual el primero de los rubros esto es el costo de adquisición fue deducido en el ejercicio en que se dio la compra, por virtud del sistema de deducciones vigente hasta el año 2004; ello es así en razón a que los restantes gastos de operación de cada contribuyente en específico, podrán ser deducidos en la medida que el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé la deducción de diversos conceptos.

En mi opinión, en el 2005, respecto de disposiciones tributarias, nuestros legisladores no llevaron a cabo un buen estudio tributario de diversas disposiciones, no es el caso del costo de lo vendido, ya que se puede considerar injusto lo que se trata de hacer con este esquema empero, del análisis realizado no resulta inconstitucional, tal vez si es infortunado debido a los tiempos en que se esta estableciendo nuevamente.

CONCLUSIONES

Primera. Del estudio realizado a este trabajo podemos decir que desde tiempos muy remotos se cobraban impuestos, y por lo general se establecían a capricho de los soberanos, el hombre más poderoso es el que menos impuestos pagaba en cambio el que menos tenía era al que más le cobraban, así también, casi no existían defraudaciones ya que se creía en castigos sagrados, como enfermedades o muertes trágicas. Los tributos se pagaban en especie con animales, frutos o trabajo físico.

Asimismo en Roma los ciudadanos romanos no pagaban tributos, ya que los pagaban los pueblos subyugados.

Segunda. Los Aztecas, pagaban sus tributos igual en especie, pero fue cambiado al de monedas que cobraban los españoles, en cambio, los Incas del Perú trabajaban para el rey y este les proporcionaba lo necesario para subsistir, asimismo, los sacerdotes estaban exentos de pagar tributos, también se establecieron tributos en forma de seres humanos con a finalidad de sacrificar sus vidas.

Tercera. El sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.

Cuarta. En la Colonia se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. En esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.

De lo anterior, podemos concluir que la recaudación de los tributos existe desde tiempos muy remotos y la recaudación variaba según la época y el lugar en que se cobraban y establecían, asimismo, se puede observar que desde

entonces existían los tributos desproporcionales sin tomar en cuenta la capacidad del contribuyente e inequitativos, que no daban un trato igual a todos los iguales.

Quinta. Las contribuciones engloban a todo aquello que auxilia a sufragar los gastos públicos del Estado, están compuestas por los *impuestos*, que son prestaciones fijadas por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos aquellos individuos cuya situación jurídica coincida en lo previsto por la ley como hecho generador del crédito fiscal; las *aportaciones de seguridad social* son las contribuciones a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, proporcionados por el mismo Estado; las *contribuciones de mejoras* son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa con la construcción de obras públicas; y, los *derechos* son cubiertos por las personas que se benefician particularmente por la explotación de los bienes del dominio público o la prestación de un servicio público prestado por el Estado.

Sexta. El crédito fiscal es cualquier crédito a favor del fisco, es decir, cualquier obligación determinada en cantidad líquida por lo que el contribuyente está obligado a pagarla.

Por lo que podemos decir que la relación jurídico-tributaria es la establecida entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, la cual nace en virtud de la ley existiendo en dicha relación una serie de obligaciones y derechos recíprocos entre ambos sujetos; sus elementos son: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Séptima. La relación jurídico-tributaria debe regirse por determinados principios para que las obligaciones impuestas a los contribuyentes no violen sus garantías individuales, dichos principios son muy variados; sin embargo, considero que los más importantes son los siguientes: el *principio de proporcionalidad*, pues cada impuesto debe ser aplicado en relación a la capacidad económica de los contribuyentes, dentro de dicho principio se

pueden aplicar los principios de generalidad, capacidad económica y capacidad de pago, puesto que están íntimamente ligados y tienen el mismo objetivo; el *principio de equidad*, porque el mismo señala que a los iguales hay que tratarlos de forma igual y a los desiguales de forma desigual, ello tiene relación también con el principio de generalidad, ya que tal principio establece que se debe gravar a todas las personas que se encuentren dentro de la hipótesis prevista por la propia ley, salvo las excepciones que la misma ley señale; el *principio de destino al gasto público*, el cual implica que todo lo recaudado por causa de los impuestos debe ser destinado a cubrir el gasto público; el *principio de legalidad*, que señala que todo impuesto debe estar comprendido en una ley expedida por autoridad competente; todo esto engloba el *principio de justicia*, el cual implica que los habitantes de una nación deben contribuir a su sostenimiento en proporción a su capacidad económica.

Octava. Para un mejor estudio, los impuestos son clasificaciones de diversas maneras, atendiendo a determinadas características que los mismos presentan, los hay directos e indirectos, los directos son los cubiertos por el mismo contribuyente sin intermediarios; los indirectos son trasladados por el contribuyentes a un tercero para que él los pague, es decir, se grava por repercusión. Los impuestos personales son los que gravan los ingresos obtenidos por las personas; y, los impuestos reales gravan la relación jurídica entre una persona y una cosa o un bien; Los impuestos con fines fiscales están destinados a cubrir el gasto público; y, los impuestos con fines extrafiscales tienen una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de recursos para sostener el gasto público. Son instantáneos cuando se cubren al realizar el pago en un solo acto y por única vez en el año fiscal; son periódicos cuando se presentan pagos aislados en intervalos regulares mediante el ejercicio fiscal.

Novena. Dentro de los elementos de la obligación se encuentran los siguientes:

Sujeto Activo: Es el Estado: Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

Sujeto Pasivo: Es la persona física o moral cuya situación jurídica se encuentra prevista en la ley fiscal, por lo que esta obligada a cubrir un crédito fiscal a favor del Estado.

Objeto: Es la situación jurídica o de hecho prevista en la ley como generadora de la obligación contributiva.

Base: Es la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley.

Tasa o tarifa: Es el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.

Época de pago: Es el plazo establecido por la ley fiscal para que se cumpla con la obligación.

Décima. El hecho imponible es el presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta, hipotética e impersonal.

El hecho generador es el hecho o conjunto de hechos que el legislador vincula al nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

Décima Primera. El Impuesto sobre la Renta se implanta en México en el año de 1921 durante una época en que se opera una profunda transformación social.

El impuesto sobre la renta es el más importante en nuestro país en cuanto a recaudación se refiere; de lo anterior, se desprende la gran trascendencia de conocerlo, interpretarlo y aplicarlo correctamente, pues el debido conocimiento de la ley que lo contempla se convierte en una imperiosa necesidad para los contribuyentes que tienen que determinar los gravámenes que deben soportar, ya sean personas físicas o morales; y considerando el impacto económico que representa este impuesto para ambos tipos de contribuyentes, resulta todavía más importante su correcta aplicación

Décima Segunda. En cuanto a la base gravable para el pago del Impuesto sobre la Renta, observamos que las deducciones juegan un papel sumamente importante en el cálculo de la misma, en virtud de que lo que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, son los ingresos percibidos en efectivo, en crédito en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo, pero también se consideran las erogaciones en que se incurre para obtenerlos y determinar una utilidad o rendimiento.

Décima Tercera. Los requisitos de las deducciones, se pueden clasificar en dos grandes rubros o tipos de requisitos; estos son, en requisitos generales o básicos los cuales son aplicables a todas las deducciones y requisitos específicos, secundarios o complementarios aplicables a algunas deducciones en particular. El artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta identifica los requisitos generales y los específicos.

Décima Cuarta. Dentro de la reforma fiscal contemplada para el ejercicio fiscal de 2005, se promulgó el Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y Establecen Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004, en la cual se vuelve al esquema de deducciones denominado "Costo de lo vendido" en lugar del antiguo esquema de deducción de compras.

Décima Quinta. El artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece las **deducciones** que podrán realizar los contribuyentes del Título II de la Ley, por lo que toca a la fracción II, la deducción se refiere al **Costo de lo Vendido**.

Décima Sexta. En la exposición de motivos, respecto del artículo 29 fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la renta, el legislador señala que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

Décima Séptima. El costo de lo vendido no es una nueva medida en nuestro ordenamiento tributario, ya que estuvo vigente hace más de 18 años, hasta que a finales de 1986 se derogó para adoptar el sistema que estuvo vigente hasta 2004, es decir, la deducción efectiva de las mercancías en el momento de su adquisición.

Décima Novena. México era el único país donde se permitía la deducción efectiva de las mercancías; es decir, se anticipaba la deducción, ya que en cualquier país, el costo de ventas de los productos o mercancías que se venden, se reconoce hasta el momento en que se venden dichos productos o mercancías, sin embargo en México, se permitía anticipar la deducción, esto desde el año 1987.

Vigésima. En la opinión de los contribuyentes (personas morales) que deben cumplir con el Impuesto sobre la Renta, aplicando el esquema de deducciones dispuesto en el artículo 29 fracción II, y los artículos 45-A a 45-I, y su artículo Tercero de las disposiciones transitorias en sus fracciones IV y V, de la propia Ley, estimaron que dicho esquema de deducción es contrario a las garantías de justicia tributaria, que consisten en: I) la contribución se encuentre establecida en ley; II) que sea proporcional y equitativa; III) que se destine al gasto público; adicionalmente IV) que no viole la garantía de irretroactividad de las leyes dispuesta en el artículo 14 de la Constitución Federal.

Vigésima Primera. La ley permite, que se efectúen las deducciones relacionadas con los gastos relativos a la obtención de los ingresos, resulta inconcuso que el derecho de deducir el "costo de lo vendido" en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, si atiende a la real capacidad contributiva del contribuyente, pues, en estricto sentido, ésta sólo se ve afectada negativamente cuando salen del patrimonio del contribuyente los bienes (al enajenarlos), en tanto que cuando los adquiere propiamente no hay modificación del patrimonio, pues, en la misma medida del egreso (en numerario generalmente), se produce un ingreso, (en especie, materia prima o mercancía).

Vigésima Segunda. El legislador estableció una regulación distinta para las personas físicas y para las personas morales y pese a que son sujetos del mismo impuesto y en esencia obtienen ingresos de las mismas actividades, lo cierto es que poseen suficientes características propias para clasificarlos en distintas categorías de contribuyentes, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, tal como lo hizo el legislador; tan es así que de conformidad con los artículos 17, 18, 19 y 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la acumulación de ingresos se efectúa en diversos momentos para las personas morales y para las personas físicas con actividades empresariales; en tanto que para las personas morales varía según las circunstancias de su obtención, por ello no se viola la garantía de equidad tributaria.

Vigésima Tercera. No se viola la garantía de legalidad ya que una de las características de la ley, es la generalidad, pues no se elabora para dirigirse a un individuo en particular, sino a una colectividad determinada, de ahí, que sería absurdo pretender obligar al legislador a que en las normas que expida utilice únicamente palabras comprensibles por cada uno de los contribuyentes, ya que resulta obvio que dada la diversidad de pensamientos, niveles económicos, culturales y educativos de los causantes, ello sería imposible; de ahí que para que el esquema del costo de lo vendido cumpla con la referida garantía o principio de legalidad tributaria, ya que únicamente es necesario que los elementos esenciales del tributo estén plenamente identificados en la ley, y por lo demás, que las expresiones y métodos a que se refieran las normas y que estén relacionadas con tales elementos, sean susceptibles de conocimiento y entendimiento por los destinatarios de la norma, independientemente de si ello ocurre por sí mismo, o mediante el auxilio de un especialista en alguna materia, pues lo que se pretende evitar mediante el principio de legalidad es que exista una indefinición total de los conceptos a que se refiera el legislador, lo que ocurre cuando no existe ningún método, técnica, ciencia o manera de conocer a que se refiere el legislador en el texto de la ley, pues tal oscuridad sí generaría indefensión en los contribuyentes, mas no acontece así cuando en la especie existen los medios para conocer el contenido y alcance de las disposiciones normativas, aún si para ello se

requieran conocimientos especializados, pues la constitución no lo prohíbe, ya que se reitera ésta únicamente exige que se fijen claramente en la ley los elementos esenciales de la contribución y que el contribuyente esté en aptitud de conocer los alcances de sus obligaciones fiscales y la forma de cumplir con estas.

Vigésima Cuarta. Los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil únicamente son una recopilación de aquellos principios contables, que, por razón de su especialidad cualquier contador público conoce, mas no implica que tal asociación civil hubiese creado dichos principios, pues los mismos, - tal como los principios generales de derecho a los cuales hace referencia el artículo 14 Constitucional - han surgido a través de los años, como bases consuetudinarias, de una técnica como es la contabilidad; así, la razón de que un principio contable llegue a ser generalmente aceptado, no se deriva deductivamente de unos postulados inmutables, sino, que se debe a que dicho principio viene a resolver necesidades prácticas y ha sido consagrado por el uso y la experiencia a través de los siglos.

Vigésima Quinta. La retroactividad de la Ley no opera en materia tributaria ya que el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley, se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma fiscal vigente en el momento en que se originó el acto jurídico por parte de los contribuyentes, pues como lo hemos venido manifestando, el principio de la no retroactividad significa que el legislador y la autoridad, no pueden despojar o desconocer al gobernado de los derechos llamados adquiridos, el primero, al aprobar una ley, y la segunda, por la aplicación.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª edición, Ed. Themis, México, 2000, 558 pp.
2. BURGOA ORIGUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Ed. Porrúa, México, 1998, 1025 pp.
3. BURGOA ORIGUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa, México, 1999, 989 pp.
4. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho fiscal. Ed. Oxford, México, 1998, 543 pp.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. 2ª edición, Ed. Oxford, México, 2002, Volúmenes 2 y 3 1025 pp.
6. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. Financiamiento del gasto público. Ed. Trillas, México, 1988, 171 pp.
7. CORONA FUNES, José. Reformas fiscales 2002. Ed. Gasca sicco, 2002, 469 pp.
8. DAMM ARNAL, Arturo. La revolución fiscal en México: una cuestión pendiente. Ed. Panorama Editorial, México, 1995, 99 pp.
9. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de derecho tributario. 3ª edición, Ed. Limusa, México, 1995, 223 pp.
10. DIEP DIEP, Daniel, et. al. Defensa fiscal. Ed. Pac, México, 2000, 710 pp.
11. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Ediciones Larousse, México, 2001, 727 pp.

12. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho fiscal. Ed. Mc Graw Hill, México, 2000, 466 pp.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 33ª edición, Ed. Porrúa, México, 2001, 561 pp.
14. FLORIS MARGADANT S. Guillermo,. Introducción a la historia del derecho mexicano. 13ª edición, Ed. Esfinge, México, 1997, 295 pp.
15. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho. 47ª edición, Ed. Porrúa, México, 1995, 444 pp.
16. GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO VISUAL. Programa educativo visual. Panamericana formas e impresos, Colombia, Revisión y actualización: Armando Garzón Galindo, 1291 pp.
17. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. Reformas fiscales 2002. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, 185 pp.
18. JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo A. Temas Fiscales. Ed. Pac, México, 1985, 193 pp.
19. KAYE, Dionisio J. Derecho procesal fiscal. 6ª edición, Ed. Themis, México, 2000, 464 pp.
20. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano. 4ª edición, Editorial contables y administrativas, México, 1973, 378 pp.
21. MIRANDA AMADOR, Candelario. Análisis práctico de los impuestos 2000. 4ª edición, Ed. Themis, México, 2000 348 pp.
22. PÉREZ CHÁVEZ, Campero, Fol. Aplicación del nuevo impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios. Ed. Taxxx Editores, México, 2002, 64 pp.
23. PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Taller de prácticas fiscales. 13ª edición, Ed. Themis, México, 2002, 539 pp.

24. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Derecho tributario mexicano. Ed. Trillas, México, 1988. 371 pp.
25. REYES TAYABAS, Jorge. Derecho constitucional aplicado a la especialización en amparo. 2ª edición, Ed. Themis, México, 1993, 332 pp.
26. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición, Ed. Harla, México, 1986, 309 pp.
27. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano. 2ª edición, Ed. Porrúa, México, 2001, 597 pp.
28. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho fiscal mexicano. 11ª edición, Editorial Cárdenas, México, 1998, Tomo I, 696 pp.
29. PRIETO DÍAS Raúl Antonio. Ley Inconstitucionalidad y Juicio de Amparo. 1ª edición Editorial IURE editores S. A. de C. V. México 2004 Tomo I, 96 pp.
30. CARRASCO IRIARTE Hugo, Amparo en Materia Fiscal. 2ª edición, Editorial IURE editores, S. A. de C. V. México 2004, Tomo III, 288 pp.
31. PRIETO DÍAS Raúl Antonio, Distintos Procesos de Amparo y Amparo contra Leyes. 1ª edición Editorial IURE editores S. A. de C. V. México 2004 Tomo I, 181 pp.
32. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías Individuales Parte General. 1ª Edición Colección Garantías Individuales. México 2003, Dirección General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 125 pp.
33. CHÁVEZ CASTILLO Raúl, Juicio de Amparo. Diccionarios Jurídicos Temáticos. 2ª edición, Ed. Oxford, México, 2002, Volumen 7, 101 pp.
34. CALVO NICOLAU Enrique, Tratado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1ª Edición Editorial Themis Fiscal. México 2001.
35. MARTÍN GRANADOS Ma. Antonieta, Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo. Personas Morales y Personas Físicas 1ª Edición, México 2005, GEO Impresores, S. A. de C. V. Editorial Thomson. 497 pp.

LEGISLACIÓN

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
2. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2005.
3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
4. LEY DE AMPARO.
5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

REVISTAS Y SUPLEMENTOS

1. PaF Prontuario de Actualización Fiscal, PaF Editores, 2ª Quincena de Febrero de 2005. 173 pp.
2. Confronta de Leyes Fiscales 2004-2005 Reforma Fiscal 2005. Administración Central de Pago en Especie, Servicio de Administración Tributaria. SAT.