



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

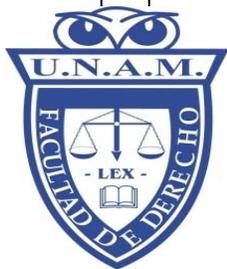
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ODILÓN CORTEZ MARTÍNEZ

ASESOR DE TESIS

LIC. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA.



CIUDAD UNIVERSITARIA MÉXICO D.F.

2008



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedico el presente trabajo:

A mis Padres:

Pablo Cortés por el apoyo incondicional, moral y económico que siempre me ha brindado y que fue fundamental para la realización de esta meta.

Magdalena Martínez por tener fe en que este día llegaría, por tus desvelos, la confianza, el amor y el cariño que has depositado en mí, Gracias Mamá.

A mi Hermana:

Ofelia Cortés por ser una gran hermana, porque siempre me alentó a seguir adelante y se que pese a cualquier adversidad siempre podré contar con ella.

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Mi alma mater. Esta gran casa de estudios que me permitió formar parte de la comunidad universitaria, por lo que le estaré eternamente agradecido.

A mi Asesor:

Lic. Carlos Javier Verduzco Reina, por darme el tiempo de guiarme y apoyarme en el presente trabajo, ya que con sus consejos y críticas jurídicas colaboro de manera muy importante en la realización del mismo.

A mis Amigos:

Dalila, Marisol, Karina, Zeus, David, German, Jorge, Ricardo, Leopoldo, Juan, Abraham, por su amistad Sincera y confió en que nunca se pierda.

A la Lic. Blanca Alicia Mendoza Vera, por brindarme la oportunidad de aprender al lado suyo en la subdirección General Jurídica de la comisión nacional del agua y porque gracias a esto conocí gente muy grata para mí.

A todas y cada una de las personas que hicieron posible la realización de este trabajo, muchas gracias.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

ÍNDICE.

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

CAPITULO I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	1
1.1. Artículo 31 fracción IV.....	2
1.1.1. Gasto Público.....	3
1.1.2. Legalidad Tributaria.....	4
1.1.3. Proporcionalidad Tributaria.....	6
1.1.4. Equidad tributaria.....	8
1.2. Artículo 73 Fracción VII.....	11
1.2.1. Sistema de Coordinación Fiscal.....	13
1.3. Artículo 74 Fracción IV.....	15
1.4. Contribuciones.....	18
1.4.1. Concepto.....	18
1.4.2. Clasificación.....	20
1.4.2.1. Impuesto.....	20
1.4.2.2. Aportaciones de Seguridad Social.....	21
1.4.2.3. Contribuciones de mejoras.....	23
1.4.2.4. Derechos.....	24
1.5. El Impuesto.....	27
1.5.1. Teorías que fundamentan el establecimiento de los Impuestos.....	29
1.5.1.1 Teoría de la Equivalencia o de los Servicios Públicos.....	29
1.5.1.2 Teoría de la Relación de Sujeción.....	30
1.5.1.3. Teoría del Seguro.....	31
1.5.1.4. Teoría de la Necesidad Social.....	31
1.5.1.5. Teoría del Capital Nacional.....	32
1.5.1.6. Teoría del Sacrificio.....	32
1.5.2. Clasificación de los Impuestos.....	32

1.5.3. Elementos del Impuesto.....	36
1.5.3.1. Sujeto.....	37
1.5.3.2. Objeto.....	39
1.5.3.3. Base.....	40
1.5.3.4. Tasa o Tarifa.....	41
1.5.3.5. Época de Pago.....	43

**CAPITULO II.
PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.**

2.1. ADAM SMITH.....	45
2.1.1. Principio de Igualdad.....	46
2.1.2. Principio de Certidumbre.....	48
2.1.3. Principio de Comodidad.....	51
2.1.4. Principio de Economía.....	53
2.2. ADOLFO WAGNER.....	58
2.2.1. Principios de Política Financiera.....	59
2.2.2. Principios de Economía Pública.....	60
2.2.3. Principios de Equidad.....	61
2.2.4. Principios de Administración Fiscal.....	63

**CAPITULO III.
ANTECEDENTES Y ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.**

3.1. Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962.....	67
3.2. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963.....	71
3.3. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos de 1981.....	77
3.3.1. Estructura actual de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	86

**CAPITULO IV.
INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE
TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.**

4.1. Análisis de la Base Gravable prevista en la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	94
4.2. Inconstitucionalidad de la Base Gravable del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	99

4.3. Crítica a la Jurisprudencia que declara constitucional la fracción II del artículo 1-A de la de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	115
4.4. Decreto que abroga la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.....	128
CONCLUSIONES.....	131
ANEXOS.....	136
BIBLIOGRAFÍA.....	139

INTRODUCCIÓN.

Una vez creado el Estado, este se ha visto en la necesidad de establecer contribuciones a sus gobernados para allegarse de recursos y con ello poder hacer frente a sus necesidades y estar en aptitud de cumplir con sus obligaciones, sin embargo hemos podido advertir que en épocas pasadas se crearon contribuciones arbitrarias, cuyo único fin era generar un ingreso de manera segura al Estado y no para atender las necesidades de sus gobernados, ejemplo de ello lo tenemos en el tan recordado impuesto que se cobraba por el número de ventanas que poseía un inmueble, implantado en la época del general Antonio López de Santa Ana.

Por ello, para evitar abusos y arbitrariedades por parte del Estado en el establecimiento de alguna contribución, se instituyeron ciertos principios en materia de contribuciones, principios rectores que fueron plasmados en nuestra Constitución Política por el Constituyente de 1857 y que trascendieron a la Constitución de 1917, concretamente en el artículo 31 fracción IV, dichos principios son los de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad tributaria, conocidos también como principios constitucionales de las contribuciones.

Es así, que toda contribución ineludiblemente debe de cumplir con los principios constitucionales citados, limitándonos en el presente escrito al estudio del impuesto a la tenencia vehicular, ya que el trabajo que se presenta se desarrolla debido a la inconformidad existente por parte de los usuarios o tenedores de vehículos, que año con año se encuentran obligados a efectuar el pago de un impuesto que resulta desproporcionado, toda vez que no atiende a la realidad que pretende regular.

Se dice lo anterior ya que, con el transcurso del tiempo un vehículo en lugar de aumentar su valor, se deprecia considerablemente, por lo que el particular al enajenar su vehículo lo realiza a un precio inferior al que fue adquirido, quedando el nuevo usuario o tenedor del vehículo obligado a efectuar el pago del impuesto,

sobre un valor de factura (ficticio), y no de mercado que es el que impera en nuestra realidad.

Bajo esa premisa esta investigación tiene como finalidad demostrar que la base gravable, establecida en fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, incluye elementos ajenos a la manifestación de la riqueza, por lo que el impuesto de referencia se torna desproporcional por lo tanto es inconstitucional.

En ese sentido nuestro estudio se divide en cuatro capítulos, teniendo en el Capítulo I, el estudio de los principios constitucionales de las contribuciones, que se encuentran plasmados en la fracción IV, del artículo 31, citaremos algunas definiciones y opiniones de ilustres tratadistas sobre este tema, también se efectúa el estudio a los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la carta magna por tener íntima relación con el primero de los numerales citados, para posteriormente realizar el desarrollo de las contribuciones, su concepto y clasificación.

En el capítulo II, estudiaremos los principios teóricos de las contribuciones, estos son considerados como los hilos conductores de la obligación tributaria, pero delimitando nuestro campo de estudio a solo dos autores, ellos son Adam Smith y Adolfo Wagner toda vez que, son las ideas de estos ilustres tratadistas las que han trascendido e influido, en la legislación de diversos países, sobre todo las ideas del primero de ellos, ejemplo de esto lo tenemos en nuestra carta magna en el artículo 31 fracción IV.

En el Capítulo III, presentaremos los antecedentes relativos a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que sirven como referencia de la evolución que ha tenido el impuesto, apareciendo por primera vez en la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962 publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 1961, en el artículo 13, se le consideró como un impuesto especial; así mismo podemos comentar que no fue sino hasta el año de 1963, que entró en vigor la primera Ley publicada en el Diario oficial de la

Federación el 29 de Diciembre de 1962, y que fue conocida como “Ley Federal del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles”, y es a partir de este momento en que inicia el cobro del impuesto a la tenencia vehicular.

Posterior a la ley de 1963, se crea en 1981 una nueva Ley que la sustituye, conocida como “Ley de Tenencia o Uso de Automóviles”, la cual rige en la actualidad, haciéndosele modificaciones para quedar como la conocemos hoy en día con el nombre de “Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos”, cuya última reforma fue realizada en el mes de enero del año 2008.

El Capítulo IV, encierra el tema central de nuestra investigación y es aquí, donde analizaremos y demostraremos la inconstitucionalidad de la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, ya que dicha fracción contiene la definición de “valor total del vehículo”, es decir se determina la base gravable del impuesto, siendo este el valor consignado en la factura, pero dicho valor total incluye las contribuciones que se deban de pagar con motivo de la importación del vehículo y el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, lo que torna al impuesto en desproporcional.

Por lo anterior esperamos que el trabajo que se presenta resulte de interés al lector y sirva de apoyo para que en el futuro, nuestros legisladores tomen conciencia de ello y aunado al descontento que se da en los contribuyentes obligados al pago del impuesto a la tenencia vehicular den pie a la eliminación de dicho impuesto, desde este momento y no como lo establece el decreto que abroga la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, eliminando el impuesto a la tenencia vehicular a nivel Federal hasta el primero de enero del año 2012, sin más que decir procedamos al estudio del presente trabajo.

CAPITULO I.
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye el soporte de nuestro estado de derecho; es decir es la Ley suprema, la norma fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano.

De la carta magna nacen los principios a que deben sujetarse todas las Leyes y reglamentos. La norma fiscal no es la excepción, por ello entre los principios que la rigen destacan el de audiencia debida, fundamentación y motivación, legalidad, proporcionalidad y equidad; fundamentos que son generados para preservar la seguridad jurídica de los gobernados y con ello cumplir en la medida de lo posible con el ideal de justicia que persigue el derecho.

Los principios de fundamentación y motivación, así como el de audiencia se encuentran previstos en los artículos 14 y 16 de nuestra carta magna, en donde “La garantía de audiencia consiste en que para que un individuo sea privado de sus derechos, se requiere que sea escuchado conforme a un procedimiento previamente establecido. Asimismo, la garantía de fundamento y motivación consiste en que todo acto de molestia debe hacerse por escrito y consignar el artículo en que se apoya y la razón del proceder.”¹

Una vez aclarados en que consisten los principios de audiencia, fundamentación y motivación consagrados en los artículos 14 y 16 de la carta magna procederemos al estudio de los principios de legalidad, proporcionalidad y

¹ Estrada Lara, Juan M. La Interpretación Jurídica de las Leyes Fiscales, Editorial PAC, México 2004, Pagina 22.

equidad tributaria que se encuentran previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

1.1. ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV.

En nuestro sistema jurídico Mexicano toda Ley aplicable a los particulares debe de cumplir con los requisitos *sine cuanon*, como son el de generalidad, abstracción e impersonalidad, además de ser emitida por el poder encargado de la función legislativa, facultad que se encuentra conferida al Congreso de la Unión.

Ahora bien, en materia fiscal toda Ley que determine contribuciones a los particulares, tiene que cumplir con los requisitos señalados en el párrafo anterior, pero además deben de observar los principios Constitucionales que en materia de contribuciones se encuentran previstos en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, a saber dicha fracción resulta fundamental en nuestra materia ya que es la que le da sentido jurídico a la obligación contributiva, misma que establece:

“Artículo 31.- son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

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”

Como se advierte de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna se derivan, los principios constitucionales que toda Ley tributaria debe de observar estos son: los de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad Tributaria, para que sea considerada constitucional, ya que de lo contrario esta debe de ser tachada de inconstitucional y por lo tanto será motivo para que el particular se encuentre legitimado para interponer juicio de Amparo y así obtener la protección de la

justicia de la Unión, en contra de la aplicación de la Ley que se tilda de inconstitucional.

1.1.1. GASTO PÚBLICO.

Resulta por demás oportuno precisar o al menos tratar de conceptualizar el término de Gasto Público, ya que el artículo en estudio, establece como obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, por tal motivo resulta lógico establecer que se entiende por Gasto Público, para que los sujetos obligados a cubrirlo tengan certidumbre sobre cuales son los gastos del Estado a los que se encuentran obligados a contribuir.

En ese sentido definiciones acerca del término antes mencionado hay demasiadas, por lo que si tratáramos de citarlas todas seria ocioso, además de ser aburrido para el lector, lo que no pretendemos, por ello nos concretaremos a citar la que a nuestro juicio resulta mas atinada, sin que esto signifique que desdeñemos a las demás.

Así las cosas, por Gasto Público debemos entender que son “las erogaciones que con fundamento en la Ley, realiza el Estado para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas, en el entendido de que las contribuciones que posibilitan su ejercicio provienen del pueblo, en consonancia con esa realidad, debe instituirse para beneficio económico y social de aquél; consecuentemente, cuando las erogaciones del Estado se realizan sin ese fin, resulten materialmente anticonstitucionales”².

Como podemos advertir la definición de gasto público que hemos citado resulta clara al establecer que son las erogaciones que realiza el Estado para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas, considerando de forma

² Roccatti, Mireille, La Definición de Gasto Público en el Derecho Mexicano, Tesis de Doctorado en Derecho, UNAM, México. 1993. Pág. 282.

general a dichas necesidades, como son: salud, seguridad, educación, vivienda, etc...., con el único imperativo de que las necesidades sean públicas.

Aclarado lo anterior “señala nuestra Carta Magna que la obligación de contribuir será de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; esto es que no sólo las contribuciones, sino también las leyes que las regulen, tendrán que ser proporcionales y equitativas.”³

En ese sentido una vez que hemos citado los requisitos que deben de reunir las leyes en materia de contribuciones procederemos al estudio de cada uno de ellos siendo el primero en estudio el principio de legalidad.

1.1.2. LEGALIDAD TRIBUTARIA

Con forme el principio de legalidad es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos ya que en atención a la fracción IV del artículo 31 Constitucional, no puede encontrarse prevista una contribución sino es mediante una ley que la determine.

Así pues, “En todo estado de Derecho, las conductas o actos de gobierno, deben apegarse al principio de legalidad, es decir, todas las actividades gubernamentales independientemente de que se trate de cuestiones financieras, deberán realizarse apegándose a las autorizaciones de las normas jurídicas, en consecuencia, la actividad financiera del gobierno se hace sujeta a dicho principio.”⁴

El principio de legalidad Tributaria en opinión de Rigoberto Reyes Altamirano, “significa que toda contribución (impuesto, derecho, aportación de seguridad social y contribución especial, inclusive sus accesorios) debe de estar

³ Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios. Editorial Isef, México, 2002, página. 63.

⁴ Rebolledo Herrera Oscar, Introducción al Derecho Fiscal, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México, 2002. Pág. 23

señalada o prevista por Ley, en virtud de que si bien es cierto que existe la obligación de contribuir, también lo es que debe estar establecida en un ordenamiento legal”⁵

Por su parte, Jorge Méndez Galeana señala que la fracción IV del artículo 31 constitucional, contiene el principio de legalidad,”ya que las contribuciones se realizan como lo dispongan las leyes. En nuestra materia priva el principio ‘NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE (sic)’. De manera que la obligación de contribuir con determinado tributo, debe de estar contenida en ley, de lo contrario sería inexistente, como también la obligación de pagarlo.”⁶

De los conceptos citados en los párrafos que anteceden podemos advertir que los autores convienen en que el principio de legalidad dispone la obligación de que toda contribución que se establezca para contribuir al Gasto Público debe estar prevista en una Ley, ya que la imposición de alguna contribución sin que se encuentre prevista en un ordenamiento legal trae como consecuencia que el mismo sea inexistente.

Así al imponer nuestra constitución la obligación, de que solamente mediante la aprobación de una ley pueden establecerse obligaciones fiscales o impositivas a los contribuyentes se impide que el poder ejecutivo pueda crear cargas fiscales no aprobadas por el poder legislativo, recordemos que para el establecimiento de contribuciones la Cámara de origen en esta materia será sin lugar a dudas la de Diputados, cuerpo que por estar integrado por representantes populares se considera que es el más indicado para determinar las cargas que deberán soportar sus representados.

Cabe aclarar que aun cuando la contribución se encuentre prevista en una Ley, dicho tributo puede violar alguno de los principios restantes que son los de

⁵ Reyes Altamirano Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Universidad de Guadalajara, México, 2001. Pág. 57.

⁶ Méndez Galeana Jorge. Introducción al Derecho Financiero, Editorial Trillas, México, D. F. 2003, Pág. 111.

proporcionalidad y equidad, es decir no se necesita únicamente que la contribución se encuentre prevista en una ley sino que además debe ser proporcional y equitativa, pues solo así obedecerá el contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

1.1.3. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Un nuevo principio es el de Proporcionalidad Tributaria, respecto del cual hay que aclarar que algunos autores opinan que el principio de proporcionalidad y equidad tributaria conforman una unidad, es decir que son uno solo, por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar cada uno de estos principios ha dispuesto que se trata de dos principios distintos, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, por ello consideramos más acertada esta posición adhiriéndonos a ella, que para efectos didácticos haremos la división de los dos principios, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad procediendo al estudio del primero de ellos.

Emilio Margain Manautou, al hablar de proporcionalidad establece “Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia...”.⁷

Creemos que la definición aportada por el ilustre doctrinario carece de cierta precisión ya que al establecer que el tributo comprenda por igual a todos aquellos individuos, no definió perfectamente a que se refiere el comprender por igual de la misma manera a todos los individuos colocados en la misma situación, ya que dicha definición bien podría confundirse con el concepto de Equidad, por lo cual es menester traer a colación los siguientes conceptos.

⁷ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Financiero Mexicano. 17ª edición, Porrúa, México, 2004. Pág. 71

En opinión de Humberto Delgadillo la proporcionalidad “necesariamente debe de ser referida a un todo, del que la contribución forma parte, y es de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe de identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que debe de entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos.”⁸

Coincidimos con la opinión del autor ya que toda contribución que se establezca, para cubrir el gasto público debe de ir en proporción a la capacidad de contribuir de cada sujeto, pues no todos los contribuyentes manifiestan la misma capacidad de contribución, por lo que el término de capacidad económica es mucho más amplio y no atiende a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Al atender a la capacidad contributiva se busca que la contribución no sea exorbitante ni ruinosa, tratando que la misma impacte lo menos posible en el patrimonio del gobernado o mejor dicho en su capacidad contributiva, disponiendo además que la proporcionalidad se da, al analizar a cada contribución en lo particular, analizando la naturaleza de cada una es decir; se debe de analizar si se trata de un derecho, un impuesto, una contribución de mejoras o una aportación de seguridad social.

Atento a lo anterior, “la Jurisprudencia mexicana ha sostenido que la proporcionalidad consiste, medularmente, en que los sujetos pasivos deben

⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 4ª edición, Limusa, México 2003. Pág. 55.

contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, señalando también que esta proporcionalidad se cumple al establecer tarifas progresivas en las leyes fiscales”.⁹

Podemos concluir en afirmar que el principio de proporcionalidad consiste en que la contribución debe de atender a la capacidad contributiva del sujeto obligado e ir en proporción de esta y así el impacto en su patrimonio sea lo menos posible, ya que la proporcionalidad en el impuesto no se da en función de la universalidad de su pago, sino en relación al patrimonio de los sujetos a los que se afecta.

1.1.4. EQUIDAD TRIBUTARIA.

El principio de equidad es conocido “conforme su acepción Aristotélica que significa la aplicación de la justicia al caso concreto dando un trato igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias”¹⁰, bajo esa premisa, los doctrinarios en materia fiscal coinciden en que la equidad significa la igualdad de los contribuyentes ante la ley.

Siguiendo el criterio del Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno, por equidad debemos de entender “...la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben de recibir un trato idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente...”¹¹

⁹ Pérez Becerril, Alonso. México Fiscal (Reflexiones Entorno al Sistema Fiscal Mexicano), Porrúa, México, 2004. Pág. 43.

¹⁰ Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. Página 72.

¹¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 18ª edición, editorial Themis, México 2004, Página 260.

Así mismo encontramos que “la garantía de equidad tributaria hace referencia a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; para que se le otorgue un tratamiento idéntico cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en la misma situación que da origen a la obligación fiscal. Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.”¹²

Como hemos visto tanto la doctrina como la jurisprudencia al abordar el estudio de la Equidad han coincidido en que dicho principio consiste en que los contribuyentes de un mismo tributo deben de guardar una situación de igualdad ante la ley que lo establece.

Por otra parte, la equidad no debe de ser confundida con el principio de proporcionalidad ya que esta última va en función de la capacidad contributiva, no así la equidad, por ello para evitar que el lector caiga en confusiones sobre estos dos principios es menester citar el criterio jurisprudencial que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido que sigue:

Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Jurisprudencia

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

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

¹² García López-Guerrero, Luis. Derecho de los Contribuyentes, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2000, página. 21.

proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera**, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca, Primera Parte:

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

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

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

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

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

Así, damos por terminado lo referente a la proporcionalidad y equidad tributaria, dando paso al estudio de otros principios que se encuentran previstos en la carta magna, mismos que se tienen que observar para el establecimiento de las contribuciones, sin perder de vista querido lector que estos principios los volveremos a retomar cuando abordemos el capítulo IV del presente trabajo, por lo que procedemos al estudio de los siguientes temas.

1.2. ARTÍCULO 73 FRACCIÓN VII.

Un nuevo principio constitucional que en materia tributaria debe de observarse, se encuentra previsto en el artículo 73 fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se concede al Congreso de la Unión la facultad impositiva para el establecimiento de contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, así como la libertad de elección de campos agravar por parte de la federación.

Si bien la fracción VII del artículo 73 establece:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I. ...

II....

III....

IV...

V...

VI...

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

VIII....

...”

De la fracción VII, del artículo 73, se advierte que el único órgano encargado para imponer contribuciones a los particulares en materia federal es el congreso de la unión, contribuciones que sean necesarias a cubrir el presupuesto, con lo que se delimitan los niveles competencia, y se evita con ello que tanto el congreso local y congreso federal establezcan cada uno por separado una contribución en donde se grave la misma fuente de riqueza, en perjuicio de los contribuyentes, tratando de evitar con esta medida la doble tributación.

Aunado a lo anterior previendo la invasión de competencias en materia tributaria entre los niveles de gobierno citados se adiciono el artículo 73, con la fracción XXIX, misma que delimita el campo de acción del congreso federal, la cual establece los campos exclusivos en donde puede actuar la Federación, a

manera de ejemplo se citan algunos campos como son: el comercio exterior, el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 de la Constitución Política, sobre instituciones de crédito y sociedades de crédito etc., dando así la posibilidad a las legislaturas locales, la facultad de establecer contribuciones sobre aquellas materias no comprendidas en las fracciones VII y XXIX, del artículo 73.

Así mismo, el Ilustre doctrinario Emilio Margáin Manautou, en su libro *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, establece:

“a) En los términos de la fracción XXIX, en relación con la VII del artículo 73 constitucional, la federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo;

b) Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios.”¹³

Por ello llegamos a la conclusión de que no debe de interpretarse aisladamente la fracción VII del artículo 73, sino que hay que relacionarla con la fracción XXIX del mismo numeral, ya que una complementa a la otra, así mismo la fracción VII del numeral en estudio establece la limitante que consiste en que el congreso de la unión al imponer las contribuciones lo realice con el único objetivo de que estas sean necesarias a cubrir el presupuesto, pues no puede crearse una contribución que no tenga como destino final cubrir el presupuesto.

Ahora bien, la parte última del presente artículo establece que las entidades federativas participaran del rendimiento de estas contribuciones

¹³ Margain Manautou, Emilio, *Op. Cit.*, Pág. 254.

especiales en la proporción que la Ley secundaria Federal determine, es decir que en esencia lo que se pretende es que los estados y municipios no establezcan contribuciones en campos reservados a la Federación, y a cambio de ello recibirán una participación de los impuestos recaudados.

1.2.1. SISTEMA DE COORDINACIÓN FISCAL.

Bajo dicha premisa y con motivo de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, se crea el sistema de coordinación fiscal, este sistema tiene su base en la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978 que sustituye a la del 22 de Diciembre de 1953.

Esta ley en el primer párrafo del artículo 1o. establece en esencia el objeto de la misma, es coordinar el sistema fiscal de la federación con el de los estados, municipios y distrito federal, establecer las participaciones que les corresponda a cada una de sus haciendas de los ingresos federales, fijar entre ellos las participaciones, regular la forma de colaboración administrativa y establecer organismos para el manejo de la coordinación.

Según el autor Humberto Delgadillo “El Instrumento básico para la operación de este sistema de coordinación es el convenio de adhesión que celebran las diferentes partes a fin de lograr los propósitos enunciados, en donde se acuerda que las entidades se abstendrán de establecer o mantener contribuciones previstas expresamente por leyes fiscales federales; además del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal para que las autoridades estatales y municipales participen en las funciones de recaudación, fiscalización y administración de los ingresos federales.

La coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y entre éstos y los municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, para lo cual se crean diferentes fondos...”¹⁴

Como se puede advertir el sistema de coordinación fiscal, pretende coordinar los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno, mediante la ley de coordinación fiscal, y según el último párrafo del artículo 1o. de la citada, para llevar acabo dicha coordinación la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, celebrara convenios con las entidades que soliciten adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal, para que con ello se abstengan de establecer impuestos en campos exclusivos de la Federación.

Así tenemos, que “El sistema es el resultado de un diálogo entre las autoridades hacendarías federales y las de los Estados. Para éstos es optativo adherirse o no. si se adhieren convienen con la federación en dejar en suspenso mientras dura el convenio, algunos de los impuestos establecidos por su Legislatura o impone abstención al propio Estado para establecerlos. Si los Estados optan por no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX del Art. 73 Constitucional, en relación con el cual pueden seguir recibiendo las participaciones señaladas en las leyes federales...”¹⁵

Como se puede apreciar uno de los fines por el cual se establece el sistema de coordinación fiscal, es para evitar que se grave la misma fuente de riqueza dos veces por ello se prohíbe a los estados adheridos al sistema de coordinación a no establecer impuestos en los campos que la autoridad federal haya gravado y dependerá de cada una de los estados si se adhieren o no, pero bajo ninguna circunstancia podrán establecer impuestos en las materias previstas en el artículo 73 fracción XXIX.

¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. Página. 51.

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 25ª Edición. Porrúa, México. 2003. Páginas 251-252.

1.3. ARTÍCULO 74 FRACCIÓN IV.

Respecto a la fracción IV del artículo 74 de la Carta magna, sobre la cual versara el estudio en el presente capítulo, es de mencionar que mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de julio de 2004 se modificó la fracción IV del numeral en estudio para quedar como sigue:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I...

II...

III...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

...

...

...

...

...

V a VIII...”

Es así como se puede observar que de la fracción IV del artículo 74 de la Constitución, se derivan cuestiones exclusivas de la Cámara de Diputados que podemos resumir en tres puntos importantes estas son:

1.- la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación.

2.- la aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación.

3.- la revisión de la cuenta pública del año anterior, misma que en caso de que hubieren discrepancias entre los ingresos y los gastos, o no existiera exactitud o justificación entre estos, será motivo de responsabilidad.

Una vez que hemos condensado el contenido de la fracción IV del artículo 74, y establecido los puntos más importantes del mismo, nos abocaremos al estudio del reformado párrafo primero que en esencia establece que es facultad exclusiva de la cámara de diputados el aprobar anualmente el presupuesto de egresos, previo examen, discusión y en su caso modificación del proyecto que el ejecutivo federal presente del mismo, todo ello una vez aprobadas las contribuciones, que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

A diferencia del texto anterior podemos afirmar que el único cambio que se advierte en la nueva fracción es, que antes de la reforma el numeral en cita no establecía literalmente que previa aprobación del presupuesto de Egresos, se debería de realizar un examen, discusión y en su caso modificación del proyecto de Presupuesto de Egresos que enviara el Ejecutivo Federal.

Aunque antes de la reforma el párrafo en estudio no lo ordenaba textualmente, como ya se menciona se puede afirmar que en esencia se cumplía con ello, es así ya que el mismo numeral establece la fecha limite con que cuenta el ejecutivo para presentar el proyecto a la Cámara, de lo que se desprende que lo lógico de la presentación del proyecto era para su estudio, discusión y en todo caso la modificación del mismo antes de aprobarse.

Ahora bien, podemos decir que aun y cuando se modifica la fracción IV del artículo 74 de la Constitución, la esencia del mismo no cambia y permanece igual que antes de la reforma, prevaleciendo la idea anterior, que es la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados de aprobar anualmente el Decreto de

Presupuesto de Egresos de la Federación, también conocido como principio de anualidad del gasto público.

La Ley de Ingresos de la Federación que por disposición constitucional “se aprueba cada año –Artículo 74-IV- ello significa que la posibilidad legal de cobrar los impuestos federales esta supeditada a la aprobación de dicha Ley, aunque la vigencia de cada una de las leyes fiscales federales sea indefinida, por su naturaleza jurídica de Ley, es decir, de norma general y abstracta. Si el congreso negare su aprobación a alguno de los impuestos federales y por ello no se incluyera en la Ley de Ingresos, esto significaría necesariamente que ese impuesto no podría cobrarse en el ejercicio fiscal siguiente, para lo cual la misma Ley de Ingresos, en correcta técnica legislativa, debería indicar la abrogación de la Ley que establece el impuesto no abrogado.”¹⁶

Así al ser la Ley de Ingresos de la Federación de carácter anual, el Decreto de Presupuesto de egresos de la Federación tiene la misma periodicidad, toda vez que para saber en que rubros invertirá el Estado tiene que saber antes con que cantidad de dinero cuenta para invertir en cada uno de ellos.

A diferencia de la mayoría de las Leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos cámaras, la Ley de Ingresos debe de discutirse primeramente en la Cámara de Diputados (Art. 72 inciso h) y su discusión y aprobación debe preceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos.

De lo anterior puede afirmarse que la finalidad que tuvo el legislador para establecer una disposición de esa naturaleza es el controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de los representantes populares, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien

¹⁶ Orrantía Arellano, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. 2ª edición, porrua, México, 2001. Págs. 147-148.

corresponde decidir, a que renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo que se manifiesta al aprobar el presupuesto de egresos, así mismo el vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados, lo que realiza cuando en el año siguiente revisa la cuenta pública del ejercicio anterior, comprobando así si el ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas.

1.4. CONTRIBUCIONES.

1.4.1. CONCEPTO.

Como hemos mencionado en párrafos anteriores podemos asegurar que no puede existir contribución alguna, si antes no se encuentra prevista en la Ley de Ingresos de la Federación ya que esta es el ordenamiento legal en el cual se encuentran previstas las contribuciones que el congreso ha determinado que son los necesarios para cubrir el presupuesto, por ende si una contribución no se encuentra prevista en la Ley de Ingresos de la Federación, su establecimiento sería ilegal.

Ahora bien, una vez que anteriormente definimos lo que la doctrina ha considerado que debe de entenderse por proporcionalidad y equidad en las contribuciones, principios constitucionales consagrados en la fracción IV del artículo 31, no podemos dejar de definir o tratar de conceptuar el término contribución, ya que tanto se ha mencionado en el presente capítulo.

El diccionario de la Lengua Española define a la contribución de la siguiente manera “(Del Lat. Contributio-onis). F acción y efecto de contribuir. II2. Cuota o

cantidad que se paga para algún fin, principalmente la que se impone para las cargas del Estado.II...”.¹⁷

Nótese que el término contribución en el diccionario de la lengua española se define como una cuota o cantidad que se paga para un fin, primordialmente para las cargas del Estado, es decir que la contribución consiste en el pago que los contribuyentes se encuentran obligados a cubrir en virtud de la potestad de imperio de Estado.

Es menester señalar que no existe una definición como tal del término contribución, por ello coincidimos con el doctor Arturo De la Cueva quien manifiesta que “Aunque aparentemente ocioso, conviene recalcar la idea de que el tributo es una entidad más amplia que el impuesto y de que en realidad, este es una especie de aquel. Ahora bien, la caracterización del tributo en la doctrina, desde el punto de vista de la definición del mismo, ha sido demasiado parca, toda vez que prácticamente sólo se ha ocupado del impuesto.”,¹⁸ por ello resulta oportuno citar algunos conceptos que los doctrinarios en la materia fiscal han dado para definir a la contribución.

Autores como el ilustre tratadista Argentino Giuliani Fonrouge, conceptúa a la contribución como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.¹⁹

Por su parte Adolfo Arrijoja, Vizcaíno manifiesta que “...el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-

¹⁷ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición, Tomo 3, España, 2001. Pág. 436.

¹⁸ De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Porrúa, México, 1989. Página. 174.

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I, 8ª edición. Editorial LEXIS NEXIS De Palma, Buenos Aires, Argentina. 2003. Pág. 315.

tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.”²⁰

Como hemos visto de las definiciones ya expuestas convenimos en que las contribuciones son los ingresos, previstos en ley que percibe el Estado generalmente en dinero o excepcionalmente en especie que provienen como lo establece el Código Fiscal de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social o contribución de mejoras, mismos que son exigidos de manera obligatoria a los particulares para con ello cubrir el gasto público y así satisfacer necesidades sociales.

1.4.2. CLASIFICACIÓN.

Atendiendo a la clasificación legal de las contribuciones, encontramos que de acuerdo con el artículo Segundo del Código Fiscal de la Federación vigente, las contribuciones se clasifican de la siguiente manera:

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

Una vez que el artículo segundo del Código Tributario Federal establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, hay que definir en que consiste cada uno de ellos, por lo cual nos remitiremos a las fracciones I a IV del numeral citado ya que este los define de la siguiente manera.

1.4.2.1. IMPUESTO.

La fracción I del artículo 2º del Código Fiscal indica que son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales

²⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. B Cit. Página. 127.

que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Así las cosas, debido a la definición tan vaga que establece el Código Fiscal respecto a los impuestos, es necesario definir a este como "...La prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".²¹

Creemos que por el momento resulta suficiente lo que se ha explicado del impuesto toda vez que este tema será retomado ampliamente en el capítulo siguiente y para evitar caer en inútiles repeticiones y con ello provocar fastidio en el lector dejaremos el estudio del impuesto para más adelante.

1.4.2.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

La fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece que son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Como podemos advertir de acuerdo con la definición que da el Código Fiscal sobre las aportaciones de seguridad social de estas se derivan dos supuestos que son los siguientes:

²¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Oxford, México 2004. Pág. 61.

1.- El primero es la substitución en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.

2.- La obtención de un beneficio por servicios que preste el Estado en materia de seguridad social.

En este contexto las personas físicas o morales sustituyen al Estado en sus obligaciones de seguridad social, primordialmente en los rubros de salud y vivienda, generando la carga fiscal a los patrones y trabajadores cubriendo así las cuotas del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores mejor conocido como Infonavit.

Así se puede establecer que “Esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de especiales actividades del Estado. Por ejemplo, las cuotas obrero-patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social.”²²

Ahora bien, el artículo 123 Constitucional obliga a los patrones a dar seguridad social a sus trabajadores, proveer de vivienda a estos, dando lugar al pago de aportaciones de seguridad social, en donde el sujeto obligado principalmente es el patrón, es decir el Estado asume la prestación de los servicios mencionados y el patrón queda obligado al pago de una contribución, pero no todo es cubierto por este último sino también por aquellos que se benefician por los servicios de seguridad social, como son los trabajadores quienes quedan obligados al pago de la contribución siempre y cuando obtengan ingresos superiores al salario mínimo vigente.

²² Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. 4ª edición, Editorial Trillas, México, 1999. Pág. 68.

1.4.2.3. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

Antes de abordar el estudio de la contribución de mejoras resulta por demás interesante establecer que algunos autores como Rodríguez Lobato, conceptúan a la contribución de mejoras como una contribución especial ya que según el profesor, este concepto es el más adecuado eliminando así aquellos que las denominan como impuestos o derechos toda vez que la figura tributaria conocida como contribución de mejoras no reúne las características propias de los impuestos o derechos.

Ahora bien, la fracción III del artículo 2º del Código Fiscal, instituye que son contribuciones de mejoras las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

En este orden de ideas, la obra pública, debe de implicar un beneficio directo ya sea a personas físicas o morales, es decir si se establece una obra pública para la generalidad de la población esta no puede dar lugar a la imposición de una contribución de mejoras, ya que no retribuiría en un beneficio directo para los que viven cerca de la obra pública.

Así pues, “se trata de una carga municipal; ligada con alguna obra pública; generadora de un gravamen a cargo de los individuos beneficiados directamente; fijada normalmente en proporción al beneficio personal recibido; una vez cubierta (aunque en varias amortizaciones) cesa el gravamen tributario.”²³

Podemos considerar que el fin de la contribución de mejoras es el cobro de un tributo a cargo de los particulares que se ven directamente beneficiados por la realización de una obra pública por parte del Estado, cabe aclarar que dicho beneficio para el particular indefectiblemente se vera reflejado en el incremento del valor del bien inmueble del que es propietario, es decir el beneficio para el

²³ De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. 2ª edición. Porrúa, México, 2003. página 142.

particular es que este puede hacer uso de la obra pública, la cual incrementa el valor de su inmueble sin ir más allá de esta situación.

Así mismo, dicho beneficio atiende a cierto limite que es conocido en materia fiscal como radio de influencia, es decir que los contribuyentes que se encuentren dentro del radio de influencia de dicha obra, se encuentran obligados a contribuir, por este motivo los contribuyentes que se encuentren fuera del radio de influencia no tienen por que cubrir esta contribución de mejoras.

“la contribución de mejoras debe utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el beneficio que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión....”²⁴

Por último Como lo apunta el Doctor Arrijo Vizcaíno, esta contribución deriva de la tesis desarrollada por destacados economistas ingleses del siglo XIX, dicha tesis es conocida como “la Teoría del incremento no ganado”, misma que consiste en una figura jurídico-tributaria cuya finalidad es gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos, que el Estado se encuentra obligado a prestar, por tal motivo el particular obtiene un incremento en el valor del inmueble de su propiedad, sin haber hecho nada para ganarlos; por ello los economistas del siglo XIX definieron a dicha situación como el “incremento no ganado”.²⁵

1.4.2.4. DERECHOS.

Toca el turno para hablar de la fracción IV, del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, que define a los Derechos, estos forman parte de las contribuciones de las que hecha mano el Estado, para allegarse de recursos hay

²⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Iure Editores, México, 2004. Página 185.

²⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Páginas. 377-378.

que mencionar que los derechos junto con los impuestos son las contribuciones más importantes en la generación de ingresos por parte de Estado.

Así tenemos que la fracción IV del numeral mencionado establece:

“Artículo 2o.-...

I...

II...

III...

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

...”

Por lo tanto consideramos que los derechos son contribuciones que los mexicanos y extranjeros se encuentran obligados a cubrir en razón de dos circunstancias a saber son:

- 1.- por la prestación de un servicio público, que presta el Estado en sus funciones de derecho público, y.
- 2.- por usar o aprovechar bienes del dominio público de la nación.

De lo anterior se deriva que los derechos se cubren por la prestación de un servicio público, que en materia administrativa es considerado como “...una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar -de una manera permanente, regular, continua y sin propósitos de lucro-, la

satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de Derecho Público.”²⁶

Como se observa la definición de servicio público la encontramos en la noción de las necesidades colectivas, conceptuando a estas como todas aquellas áreas propias de la vida comunitaria, sin cuya atención la subsistencia del grupo social resultaría imposible, como ejemplo de ellos tenemos que el Estado satisface las necesidades colectivas al crear carreteras, autopistas, aeropuertos, calles, avenidas, banquetas, etc..., es decir presta un servicio público.

Como se menciono los derechos e impuestos son las contribuciones más importantes para el Estado y no hay que confundirlos toda vez que “La existencia de una actividad administrativa constituye la nota que define al derecho y marca la diferencia con el impuesto, puesto que en éste no tiene relevancia jurídica la existencia de esa actividad. Por tanto, debe ponerse de manifiesto que esta actividad administrativa aleja a los derechos del principio de capacidad contributiva como criterio de estructuración, es decir, se paga el derecho no precisamente por que se tenga capacidad económica, sino porque se obtiene un beneficio o se recibe un servicio de parte del Estado.”²⁷

En la doctrina fiscal a los derechos se les considera como contraprestaciones que se deben de pagar al Estado, como precio de los servicios de carácter administrativo prestados por el mismo o sus dependencias a las personas que los soliciten, de tal manera que para la determinación de la cuota del derecho correspondiente ha de tomarse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio prestado o atendiendo las características especiales del bien sujeto a uso o explotación, para saber si éste puede estar sujeto a uso o explotación.

²⁶ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Primer Curso. 20ª edición, Porrúa, México 1999. Pág. 110.

²⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel. Primer curso de Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2004. Pág. 77.

1.5. EL IMPUESTO.

La palabra Impuesto según el diccionario de la Lengua Española proviene “(Del part. Irregular. De imponer; Lat. Impositus)...2.m. Der. Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago”.²⁸

Asimismo, el Diccionario Jurídico Mexicano define al impuesto de la siguiente manera:

“Impuesto.I.- (Del latín impositus, tributo, carga.) El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.²⁹

El impuesto es la fuente más importante de ingresos de la que dispone el Estado, debido a ello el gobernado no recibe contraprestación alguna, es decir dicha contribución es cubierta por los gobernados en cumplimiento de su obligación de contribuir al gasto público, en razón de la existencia de un potencial económico susceptible de ser gravado.

El Código Fiscal en su artículo segundo nos proporciona el concepto de impuesto por exclusión, señalando que impuesto será aquella contribución a cargo de las personas físicas o morales que son diferentes a los derechos, contribuciones de mejoras o aportaciones de seguridad social.

Dino Jarach, manifiesta lo siguiente “llámese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación

²⁸ Op. Cit. Tomo. 6. Página. 852.

²⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 15ª edición. Tomo I-O, porrúa, México, 2001. Página 1638.

de la riqueza objetiva-independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: el estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas.”³⁰

Por su parte Narciso Sánchez Gómez conceptúa al impuesto como “las contribuciones que conforme a la ley, exige el estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos”.³¹

De lo expuesto podemos afirmar que el Impuesto es una contribución que se encuentran obligados a cubrir los gobernados, siempre que su conducta se ubique dentro del hecho generador de la obligación tributaria, así mismo en el impuesto los gobernados no reciben contraprestación alguna por parte del Estado ya que dicha contribución es cubierta en atención a la obligación prevista en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Por ello concluimos que en el impuesto prácticamente se trata de la parte de la riqueza de los individuos que por diversas circunstancias relacionadas con su actividad económica, quedan legalmente obligados a pagar y así contribuir al sostenimiento de las funciones colectivas del Estado.

³⁰ Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 2ª edición, Abeledo- Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1996. pág. 255.

³¹ Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 3ª edición, Porrúa, México 2003. pág. 231.

1.5.1. TEORIAS QUE FUNDAMENTAN EL ESTABLECIMIENTO DE LOS IMPUESTOS.

Autores como Margain Manautou, Flores Zavala, Humberto Delgadillo entre otros, manifiestan que existen diversas teorías que tratan de fundamentar el derecho del Estado para el establecimiento de los impuestos, así tenemos que algunas de esas teorías son:

1.5.1.1. TEORÍA DE LA EQUIVALENCIA O DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Esta teoría es conocida por algunos autores como teoría del beneficio o servicio público ya que los impuestos se cubren en función de los servicios públicos que presta el Estado, así el impuesto es el equivalente al costo de los servicios prestados.

Ernesto Flores Zavala, realiza una crítica a dicha teoría ya que considera que “No toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, como lo pretende la escuela francesa... hay una serie de actividades del Estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos; estas actividades del Estado no encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos, requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos....”³²

En efecto el ilustre doctrinario, tiene razón en afirmar que el impuesto no se paga en función de los servicios recibidos por parte del Estado, ya que si ese fuera el criterio a seguir, sería algo *sui generis* el que las personas que no pagan impuestos reciban servicios públicos, además hay que atender a la definición de impuesto, ya que este es la obligación establecida en ley, que es exigida por el poder público a las personas físicas y morales que se sitúen dentro del hecho

³² Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 34ª edición, Porrúa, México, 2004. Pág. 60.

generador del tributo, sin que haya contraprestación alguna, es decir hay sujetos que no se encuentran obligados al pago de los impuestos ya que su situación no coincide con el hecho generador, y ello no representa impedimento alguno para que dichos sujetos reciban los servicios públicos.

En definitiva creemos que esta teoría tiene cierta aplicación en la realidad ya que parte de los rendimientos generados vía impuestos sirven para cubrir los servicios públicos que presta el Estado, pero no es la única vía a la que se destinan.

1.5.1.2. TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN.

Esta teoría también es conocida como teoría del deber, “para los tratadistas alemanes de Derecho Público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de la condición de súbditos, ‘de su deber de sujeción’. Que esta obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar ‘es pura y simplemente la relación de sujeción’”.³³

Tenemos que el fundamento y justificación jurídica de los impuestos se constriñe a la potestad soberana del Estado frente a sus gobernados, esto lo vemos reflejado en nuestra carta magna, en el artículo 31 fracción IV, al prever dicha fracción la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado.

A título personal consideramos que esta teoría carece de fundamento, se dice lo anterior toda vez que se caería en el absurdo de asegurar que cualquier individuo por formar parte de un Estado, o mejor dicho por ser súbdito del mismo se encuentra obligado a pagar impuestos, sin más ni más, que encontrarse en dicha condición, sin saber si el sujeto obligado se encuentra en posibilidades de cubrir el impuesto, por ello estamos en desacuerdo con dicha teoría.

³³ Margáin Manautou, Emilio, Op. Cit., Pág. 128.

1.5.1.3. TEORÍA DEL SEGURO.

Para esta teoría los Impuestos se cubren como el pago de una prima de seguros por la protección que el Estado da a las vidas y al patrimonio de los particulares, esta tesis al igual que la anterior ha sido atacada debido a que la actuación del Estado no debe reducirse a la protección patrimonial de sus súbditos ya que si actuara como una empresa de seguros, tendría que indemnizar al sujeto que ha sufrido el daño, debido al riesgo surgido.

“Sin embargo, hoy, a medida que se incrementa la violencia criminal se ha llegado a la conclusión de que el Estado debe compensar a las víctimas inocentes de esos crímenes.”³⁴

En nuestro Estado Mexicano dicha teoría no resulta idónea para justificar el establecimiento de los impuestos, ya que ha quedado demostrado que el aparato estatal en materia de seguridad pública, ha sido incapaz de abatir el problema de la criminalidad, que día con día va en aumento, por ello si el Estado compensara a las víctimas de los crímenes, año con año se tendrían que crear nuevos impuestos, debido a que los que actualmente se encuentran establecidos serían insuficientes para indemnizar a las víctimas del delito, debido a la ineptitud del aparato de seguridad pública con que contamos.

1.5.1.4. TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL.

Esta teoría es formulada por Andreozzi citado por Margáin Manautou; este autor argumenta que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales, al explicar esta teoría hace alusión a que el hombre tiene necesidades físicas y espirituales, siendo las primeras aquellas necesarias para su subsistencia como son: alimentación, vestido, casa, etc., una vez cubiertas, el hombre tiende a superarse y a llenar aquellas necesidades que lo elevarán

³⁴ Ibidem, Página. 131.

espiritualmente, esas necesidades son de tipo culturales, como ejemplo de ellas pueden citarse escuelas, universidades, museos etc.

Ahora bien, las necesidades de la sociedad son las mismas que las del hombre, por lo cual esta debe de satisfacer sus necesidades físicas y después las espirituales, así pues en esta teoría se encuentra el fundamento del cobro de impuestos por parte del Estado, para satisfacer las necesidades sociales.

1.5.1.5. TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.

Esta teoría, “es la que considera el impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria, para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional.”³⁵ Es atacada esta teoría ya que el Estado no puede circunscribirse dentro de terminadas formas sino que tiene aspectos múltiples que requieren de la erogación de cantidades de dinero que son obtenidas fundamentalmente de los impuestos.

1.5.1.6. TEORÍA DEL SACRIFICIO.

Esta teoría considera que la erogación del impuesto debe de realizarse con el menor sacrificio, ya que para los sujetos obligados a su pago representa un sacrificio toda vez que no obtienen compensación alguna, y sin embargo ven disminuido su patrimonio, por lo cual el Estado al establecer impuestos, es decir al repartir las cargas fiscales deberá tomar en cuenta dicha situación para que el sacrificio de los sujetos obligados sea el menos posible.

1.5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Respecto a la clasificación de los impuestos en la doctrina fiscal han surgido diversidad clasificaciones acerca de dichos tributos, dando como resultado que

³⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 62.

existan diferencias en las clasificaciones que los doctrinarios en materia fiscal presentan.

A pesar de las diferencias existentes, hay un punto de coincidencia en el cual doctrinarios tan destacados como: Flores Zavala, Arrijoja Vizcaíno, Delgadillo Gutiérrez, Sánchez Gómez entre otros, establecen que tradicionalmente se ha clasificado a los impuestos como:

a) Impuestos Directos e Indirectos.

b) Impuestos Reales y Personales.

Impuestos **Directos e Indirectos**: lo importante de esta clasificación es el sentido de sus términos ya que han ido variando, es decir no en todas las épocas un impuesto ha sido clasificado como directo o indirecto, sino que a veces los impuestos que en un tiempo se consideraron como directos ya no lo son, cambiando a indirectos y viceversa.

Los impuestos directos e indirectos como lo apunta Flores Zavala han sido analizados tradicionalmente con base en dos criterios, el primero de ellos es el de repercusión y el segundo el administrativo.

De acuerdo con el criterio de repercusión tenemos que el impuesto directo es aquel mediante el cual el legislador pretende alcanzar al verdadero contribuyente, suprimiendo así a todo sujeto intermediario entre el verdadero contribuyente y el fisco. Toda vez que es sobre el contribuyente o mejor dicho sobre su patrimonio que repercute el impuesto.

Bajo el criterio que venimos analizando en los impuestos indirectos el sujeto legalmente obligado al pago lo traslada a un tercero, quien es el que verdaderamente paga, por ello bajo este criterio el legislador no grava

directamente al sujeto pasivo sino que lo grava por repercusión ya que se trasladara el impuesto.

Ahora bien, respecto al criterio administrativo se consideran impuestos directos “cuando para su recaudación era menester que el contribuyente se inscribiera en una lista, catastro o padrón y por lo tanto sólo se sometían a tal exigencia aquellos impuestos de causación o cobro periódico.

Por el contrario, conforme a este criterio se consideraban como impuestos indirectos aquellos que no se recaudaban mediante listas lo cual obedecía básicamente a que por tratarse de impuestos de causación esporádica era imposible y además carente de sentido la formulación de una lista o padrón de contribuyentes.”³⁶

Impuestos **Reales y Personales**: los primeros son aquellos que gravan al objeto o cosa de que se trate sin tomar en consideración la situación de la persona que es dueño de ella, los segundos son aquellos impuestos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas que adquieren el carácter de sujetos pasivos, estos impuestos gravan a las personas y no al objeto.

Por su parte Margáin Manautou, establece otra clasificación que difiere de la ya citada al considerar que los impuestos se dividen en:

- Impuestos Generales y Específicos.
- Confines Fiscales y Extrafiscales.
- Alcabalatorios.
- Ordinarios y Extraordinarios.
- Específicos y Ad- Valorem.

³⁶ Jiménez González, Antonio. Op. Cit. Página 68-69.

“Los Impuestos Generales son aquellos que gravan distintas actividades con la limitante de que pertenecen a la misma naturaleza, por su parte los específicos solamente gravan una determinada actividad.

Con fines Fiscales y Extrafiscales, los primeros son aquellos impuestos que se establecen para proporcionarle al Estado los ingresos necesarios para cubrir las necesidades sociales, por ende se dice que todos los impuestos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación, tiene ese fin, los segundos son aquellos que se establecen no con el fin de allegarse de recursos, sino que es una medida que utiliza el Estado para proteger a su industria nacional y la propia economía del país, ejemplo de ello lo encontramos en el establecimiento de aranceles altos a las importaciones. Se dice que los impuestos con fines extrafiscales tienen una finalidad diferente, estas pueden ser de carácter social, económico, etc.

Alcabalatorios, estos impuestos tienen como finalidad gravar el tránsito de mercancías o bienes que entran y salen del territorio nacional, los podemos catalogar como exclusivos de la esfera federal ya que son aquellos que se imponen al comercio exterior.

Ordinarios y Extraordinarios, los primeros se perciben normalmente en cada ejercicio fiscal y tiene como finalidad cubrir el presupuesto, los segundos se perciben excepcionalmente debido a cuestiones imprevistas como lo son las catástrofes, crisis económica, etc.

Específicos y Ad- Valorem, el primer supuesto se configura cuando el impuesto se establece en función de una unidad de peso, medida por litraje, por metros lineales o cuadrados de ciertas materias o calidad del bien, los segundos se establecen en atención al valor del bien gravado.³⁷

³⁷ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. Páginas. 79-87.

Como se advirtió las clasificaciones de los impuestos son variadas, por lo que en el presente trabajo solo hemos expuesto las más usuales, y sobre las que los doctrinario en materia fiscal han coincidido en mayor medida ya que no pretendemos exponer todas las clasificaciones existentes, sin embargo no podemos dejar de mencionar otra clasificación también muy utilizada, que considera a los impuestos como:

Objetivos y Subjetivos: Siendo los primeros aquellos en los que la cuantificación del impuesto a cubrir se realiza sin tomar en cuenta a la persona sino que este es resultado del valor de la operación, por su parte en los impuestos subjetivos si se atiende al sujeto obligado, es decir a la capacidad de este para cubrir el impuesto.

1.5.3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, establece los elementos de la contribución, dicho artículo en su parte conducente señala:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Con base en lo anterior, podemos afirmar que los elementos que toda contribución debe contener, incluyendo a los impuestos, son los que contiene el Código Fiscal de la Federación, estos son:

- a) Sujeto.
- b) Objeto.
- c) Base.
- d) Tasa o tarifa.

1.5.3.1 SUJETO.

Como primer elemento de la contribución tenemos a los sujetos que intervienen en la relación tributaria, sujetos que siempre encontraremos presentes en cualquier contribución ya sea que se trate de un impuesto, un derecho, una aportación de seguridad social o una contribución de mejoras, por ello es menester señalar que estos sujetos en materia fiscal son conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo.

Es de comentar que en la doctrina algunos autores como Jiménez González, manifiestan que al primero de los sujetos se le conoce como acreedor y al segundo como deudor, nosotros estimamos como más apropiado el criterio que los considera como sujeto activo y sujeto pasivo, así pues se deriva la existencia en el derecho de un sujeto activo y un sujeto pasivo, teniendo que por sujeto se entiende a la persona o personas obligadas por ley a pagar las contribuciones.

Rojina Villegas manifiesta, “por persona jurídica se entiende el ente capaz de derechos y obligaciones, es decir, el sujeto que puede ser susceptible de tener facultades y deberes, de intervenir en las relaciones jurídicas, de ejecutar actos jurídicos, en una palabra, el ente capacitado por el derecho para actuar jurídicamente como sujeto activo o sujeto pasivo en dichas relaciones.”³⁸

En el derecho se distinguen dos tipos de personas que son las físicas y las morales, de tal manera que existe una persona jurídica individual y personas jurídicas colectivas.

a) SUJETO ACTIVO.

La existencia del sujeto activo de las contribuciones la encontramos presente en el Estado, actuando en cada uno de sus respectivos niveles de gobierno (Federal,

³⁸ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Tomo I. (introducción y personas), 3ª edición. Porrúa, México 1981. Página. 115.

Local, y Municipal), por su parte el sujeto pasivo es la persona física o moral obligada al pago del tributo.

El sujeto activo incuestionablemente siempre será el Estado que en uso de sus facultades de poder público realiza la potestad impositiva, “está compuesto por la Federación, el Estado y el Municipio recayendo en ellos el derecho de percibir los créditos fiscales, para los cuales las leyes fiscales les CONCEDEN UNA SERIE DE FACULTADES que permiten en su caso exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales”.³⁹

b) SUJETO PASIVO.

Por su parte el sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de la contribución, se corrobora lo anterior al atender la obligación consignada en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece que tanto las personas físicas como las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas, de donde se deriva la calidad de sujetos pasivos que revisten ambas personas.

Ahora bien por persona en el derecho civil se entiende lo siguiente, “... en su acepción común, denota al ser humano, es decir, tiene igual connotación que la palabra “hombre”, que significa, individuo de la especie humana de cualquier edad o sexo.”⁴⁰

Así tenemos que los sujetos pasivos son las personas físicas y morales, “el primer término corresponde al sujeto jurídico individual, es decir al hombre, en

³⁹ Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos. 3ª edición., editorial Themis. México, 1999, Pág. 15.

⁴⁰ Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, Primer Curso. 15ª edición, Porrúa, México, 1997. Página. 301.

cuanto tiene obligaciones y derechos; se otorga el segundo a las asociaciones dotadas de personalidad (un sindicato o una sociedad mercantil, por ejemplo).”⁴¹

En ese sentido al sujeto pasivo, lo componen las personas físicas y morales, siendo las primeras aquellas cuya característica principal es su individualidad, por otra parte la persona moral, es un conjunto de personas físicas, que tiene personalidad jurídica distinta a la de sus miembros que la conforman.

El sujeto el pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como el hecho que genera el crédito fiscal, es decir, se trata de la persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en calidad de retenedores, controladores o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria.

1.5.3.2. OBJETO.

El objeto del impuesto también conocido como hecho generador, es la situación jurídica o de hecho prevista en la norma fiscal, cuya realización da origen al cobro del impuesto. El Código Fiscal en su artículo 6º nos hace referencia al objeto de las contribuciones.

Sánchez León manifiesta, “...el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el presupuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo....”⁴²

⁴¹ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 58ª edición, Porrúa, México 2005. Pág. 271.

⁴² Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, 13era. Edición, Editorial. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2003, Pág. 472.

El legislador para determinar los supuestos de causación, es decir, el objeto del impuesto no tiene más límites que los previstos en la fracción IV del 31 Constitucional, por ende en materia de impuestos tendrá que atender a la proporcionalidad, y equidad a demás de la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

1.5.3.3. BASE.

La base del impuesto constituye el valor económico sobre el cual se calcula el monto de la contribución a pagar, dicha base debe de calcularse mediante un procedimiento establecido en la ley, ya que esta no puede quedar en manos de la autoridad administrativa, ni cualquier otro de los elementos de la contribución.

Así toda contribución debe definir su base gravable, "...que no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar."⁴³ Esta cuantificación a pagar, constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.

No debe de pasar desapercibido que normalmente la cuantificación de las contribuciones es realizada por el contribuyente, ya que la Ley fiscal parte del principio de buena fe, que le permite al contribuyente calcular y declarar voluntariamente el monto de su obligaciones, sin embargo en el impuesto no se da esta situación ya que en esta contribución, por lo general el sujeto obligado cubre el impuesto con base en la propuesta de la autoridad.

En ese sentido, doctrinarios como el profesor Carrasco Iriarte manifiesta que la base gravable es una cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas por la ley, si no hay deducciones dicha base

⁴³ Jiménez González, Antonio. Op. Cit. Página. 53.

será la gravable, dando además una clasificación de las distintas bases gravables existentes pudiendo ser estas de cuatro clases:

- “a) Base pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) Base disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.
- c) Base amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etcétera.
- d) Base restringida. En ésta el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: el impuesto predial a los bienes de dominio público de la Federación, de los estados o del Distrito Federal.”⁴⁴

Con base en la clasificación que establece el profesor Carrasco, podemos clasificar a la base del impuesto a la tenencia o uso de vehículos, como una base pura ya que a diferencia de otros impuestos esta no admite reducción alguna.

1.5.3.4. TASA O TARIFA.

Toca el turno hablar de la tasa o tarifa, toda vez que estos elementos resultan fundamentales ya que dependiendo del impuesto creado por el Estado, se determinara si a la base gravable le es aplicable una tasa o una tarifa y con ella obtendremos la cantidad total del impuesto a cubrir.

Para evitar caer en confusiones citare la opinión de algunos autores, que definen a la tasa como una unidad porcentual, así tenemos que para Antonio Jiménez González, al proporcionar un concepto de tasa, considera a dicho término como tasa o alícuota, manifestando que es una magnitud que normalmente es

⁴⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. Página 197.

expresada en términos porcentuales y que resulta fundamental dentro de la estructura de todo tributo.⁴⁵

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno la tasa consiste "...en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal, del tributo a pagar."⁴⁶

Resulta oportuno advertir que este término es utilizado indistintamente por los doctrinarios ya sea que se refieran a cuota o tarifa, utilizando como sinónimos dichos términos.

En ese contexto tenemos que la Tarifa es una lista de unidades o cantidades en las que se establece un valor aplicable a la base para señalar el monto a pagar.

El diccionario jurídico mexicano define a las tarifas como "las tablas o catálogos de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice, existen diversos tipos de tarifas y las definiciones de las mismas se desprenden de diversas disposiciones jurídicas. En este contexto, encontramos que las más frecuentes son las tarifas de derrama, la proporcional y las progresivas."⁴⁷

Para Sánchez Gómez, las tarifas "son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados, es muy frecuente usar esta expresión en los impuestos y derechos aduaneros, relacionados con el comercio exterior."⁴⁸

⁴⁵ Op. Cit. Página 54.

⁴⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Página 132.

⁴⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 13ª edición. Tomo P-Z. Porrúa, México, 1999. Página 3055.

⁴⁸ Op. Cit. Página. 243.

Es importante hacer una pequeña aclaración acerca del presente subtema, ya que como lo mencionamos párrafos atrás aun cuando el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o, no prevé como elemento del impuesto, a la cuota algunos doctrinarios en materia fiscal hablan de ella, por lo que resulta interesante saber en que consiste dicho término.

Así tenemos que “La cuota del impuesto, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”.⁴⁹

Debido a la complejidad en los términos expuestos decidimos citar textualmente lo que cada autor considera como tasa, cuota o tarifa, toda vez que a nuestro juicio los conceptos de tasa y cuota aquí citados bien podrían confundirse, ya que no hay una delimitación exacta de los mismos e inclusive en la practica y en las propias leyes tributarias se utilizan indistintamente.

Ahora bien, es preciso aclarar que no es necesario que concurran la tasa, la cuota o la tarifa en un mismo impuesto, sino que con la presencia de una sola de ellas es más que suficiente para que se considere que se ha señalado este elemento de la contribución.

1.5.3.5. ÉPOCA DE PAGO.

Hay elementos de la contribución que de igual forma no son considerados por el Código Tributario Federal, sin embargo el poder judicial al emitir su jurisprudencia ha determinado que toda ley que establezca un impuesto debe contener la Época y Lugar de Pago, pues toda ley que determine alguna contribución, en este caso un impuesto deberá precisar el momento en que deba de realizarse la erogación, momento que va en razón de la comodidad para el causante, es decir debe

⁴⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Página. 129.

establecerse un plazo mediante el cual el legislador considere que será suficiente para que el sujeto obligado pueda cumplir con la obligación.

Por ello “la época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.”⁵⁰

Aunado a lo anterior el pago del impuesto deberá realizarse en el lugar que señala la disposición que lo contenga, toda vez que el gobernado debe de tener conocimiento de a que lugar se tiene que dirigir para cubrir el entero de su obligación, pues sin estos requisitos el contribuyente se encontraría en total estado de indefensión siendo ilegal la ley que determine la contribución.

En efecto “el contribuyente debe realizar el pago en las oficinas recaudadoras autorizadas por ley, sin pasar por alto que el fisco, con el propósito de dar facilidades a los particulares, ha permitido que, por medio de instituciones de crédito, se cubran algunos tributos.”⁵¹

Ahora bien no solo en las instituciones de crédito se puede efectuar el pago de impuestos, sino que recientemente el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, en algunas de las entidades federativas ya puede ser pagado en supermercados, como ejemplo de ello tenemos al Distrito Federal.

Con esto concluimos el estudio de los elementos de la contribución y damos por terminado el capítulo de denominado Principios Constitucionales de las Contribuciones, esperando que la exposición de los mismos hayan sido claras y asequibles para el lector, sin más explicaciones procederemos al estudio de nuestro siguiente capítulo denominado principios teóricos de los impuestos.

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Página. 125.

⁵¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. Página. 225.

CAPITULO II.

PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

2.1. ADAM SMITH.

El presente capítulo tiene por objeto mostrar al lector los principios teóricos que en materia de contribuciones han sido expuestos por celebres doctrinarios en la materia; si bien dichos principios no son literalmente adoptados en todas las legislaciones, podemos afirmar que en esencia estos han sido plasmados en sus cuerpos legislativos, un ejemplo de ello lo tenemos en nuestra carta magna, al disponer el artículo 31, en su fracción IV la obligación de contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La proporcionalidad y equidad son principios que fueron creados a partir de los pensamientos de teóricos en materia económica, Pero, ¿Quiénes son estos doctrinarios?, ellos son Adam Smith y Adolfo Wagner, dos de los principales tratadistas, cuyo pensamiento ha trascendido en el tiempo, siendo el primero de ellos sin duda al que se le considera como el precursor en el establecimiento de los principios teóricos en materia de las contribuciones. Estos se encuentran plasmados en el tomo V de su obra, escrita en el siglo XVIII, en el año de 1776, cuyo nombre es 'Investigación Acerca de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones' que a través de los años se le ha conocido simplemente como 'Riqueza de las Naciones'.

Estos principios generalmente han sido respetados y observados por los legisladores, al crear una ley tributaria, a saber los principios formulados por el tratadista Inglés Adam Smith, son considerados por él como máximas, estas son : el Principio de justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía, estos han sido complementados por la doctrina, sin embargo dichos principios son los que a lo largo de casi tres siglos han seguido vigentes e incluso han sido adoptados y

respetados por las legislaciones de algunos países como el nuestro, por lo cual centraremos nuestro estudio principalmente en estos.

2.1.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

A saber el principio de Igualdad que Smith establece es el siguiente:

- I. “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”¹

Así tenemos que la primera máxima establecida por Adam Smith es la igualdad en la imposición, misma que se manifiesta en la obligación de todo ciudadano de contribuir a los gastos del Estado, pero dicha igualdad no es estricta ya que para que esta exista, se debe de atender a la capacidad de contribución de los gobernados toda vez que de la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que el autor de la riqueza de las naciones llama igualdad o desigualdad en la imposición.

Es de destacar que la referencia que hemos hecho de dicho principio la tomamos de la fuente que a nuestro parecer resulta lo más fidedigna posible esto

¹ Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México. 1994. (Traducción: Gabriel Franco). Páginas. 726-727.

es del libro quinto titulado Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones (traducción) en donde se maneja el término igualdad; sin embargo la doctrina al interpretar dicho principio no alude al término ya citado sino al de equidad o de Justicia, quizá sea porque en sí el principio de equidad al establecer un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, contiene la máxima de la igualdad.

Así mismo, una parte de la doctrina manifiesta que el principio de igualdad se desenvuelve en dos subprincipios estos son; la Generalidad y la Uniformidad.

La Generalidad consiste en que todas las personas deben de pagar impuestos, es decir nadie debe de estar exento de pagar impuestos, pero no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe de estar exento de la obligación de pagarlos.²

La Uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.³

Una vez expuesta la interpretación que la doctrina ha dado del principio de Igualdad consideramos que uno de sus subprincipios es decir, la generalidad podemos equipararla al término que hoy conocemos como proporcionalidad tributaria ya que se da en función de la capacidad contributiva de los sujetos sobre los que recae el impuesto, por su parte la uniformidad equivaldría a lo que

² Flores Zavala. Ernesto. Op. Cit. Página 152.

³ Ibidem. Páginas 157-158.

conocemos como equidad tributaria, por lo cual tenemos, aquí dos de los principios constitucionales que se deben de observar en materia de contribuciones.

John Stuart Mill considera que “La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquiera otra por el pago de la suya...”⁴

La igualdad que plantea Stuart Mill, consiste en que el sacrificio sea el mismo para todos aquellos que se encuentren en el supuesto normativo que da origen a la imposición, lo que a nuestro parecer tiene cierta razón, pero creemos que la Igualdad que Smith planteaba no se ceñía solamente a dicha cuestión sino que iba más allá, abordando la capacidad de contribución de los sujetos, por lo cual podemos afirmar que ambos criterios resultan complementarios.

2.1.2. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

El segundo principio es conocido como Certidumbre, dicho principio establece lo siguiente:

- II. “El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultara que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta

⁴ Stuart Mill, John. Principios de Economía Política. Fondo de Cultura Económica, 2ª Edición 1951, 3ª reimpresión 1996, México, 1996. Página. 688.

a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.”⁵

Delgadillo manifiesta que en este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta que límites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen.⁶

Este principio es conocido en nuestra legislación como el de legalidad, toda vez que para que exista la posibilidad por parte de la autoridad para el establecimiento de un impuesto debe determinarse en una ley, en donde se establezcan todos los elementos del impuesto como son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, la época de pago, el lugar de pago, etc. sin que ninguno de estos elementos quede al arbitrio de la autoridad, ya que de esta manera se da certidumbre al gobernado para que pueda cumplir con sus obligaciones fiscales,

⁵ Smith, Adam. Op. Cit. Página 727.

⁶ Humberto Delgadillo. Op. Cit. Página 69.

en el término establecido pues de lo contrario se le dejaría en total estado de indefensión.

Podemos afirmar que en nuestro país, las leyes en lugar de proporcionar certidumbre a los contribuyentes les crean cierta incertidumbre ya que las Leyes que establecen un determinado impuesto en muchas ocasiones son muy técnicas y confusas.

Ejemplo de ello, lo tenemos en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, cuando un particular adquiere un vehículo nuevo, para calcular el impuesto que por tenencia o uso de vehículos tiene que cubrir el primer año, se tiene que tomar como base gravable el valor consignado en la factura (valor total del vehículo artículo 1-A fracción II.) al cual se le debe de aplicar la tasa consignada en el artículo 5o. de la ley, esto nos da la cantidad total que como impuesto se ha de pagar.

Ahora bien, en cuanto a los años posteriores para determinar el impuesto a cubrir se tiene que tomar en cuenta nuevamente el valor total del vehículo consignado en la factura mismo que se multiplicará por un factor de depreciación, de acuerdo al año y modelo del vehículo, de conformidad con la tabla que establece el artículo 15-C de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la cantidad que se obtenga de tal operación, por el factor de actualización previsto en el artículo 14-C; y al monto resultante se le aplicará la tarifa a que hace referencia el artículo 5o. de la tan citada ley, para tener como resultado la cantidad a pagar y así sucesivamente.

Como podemos observar el procedimiento que debemos de realizar para determinar la cantidad líquida que por concepto de impuesto sobre tenencia o uso de vehículo se debe de cubrir no es sencillo, esto hace que las más de las veces los contribuyentes solo se limiten a realizar el pago de la cantidad que le señala la

autoridad recaudadora al momento de acudir a cubrir el impuesto, lo que puede dar pie a abusos y arbitrariedades.

Por lo tanto el Principio de Certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cual es el límite de la potestad recaudatoria.⁷

Así pues, tenemos que el principio de certidumbre reviste tal importancia ya que sirve para dar certeza y seguridad jurídica a los sujetos obligados al pago del impuesto, pues como lo aseveraba Adam Smith, causa un mal mayor la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar, que una marcada desigualdad en el modo de contribuir.

2.1.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Esta máxima o principio consiste en lo siguiente:

- III. “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo.”⁸

De la máxima establecida por Smith, se advierte que la comodidad consiste en que todo impuesto debe de cobrarse en el tiempo y de la manera más convenientes para el contribuyente, entendiéndose con esto que se deben de

⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Página. 218.

⁸ Smith, Adam. Op. Cit. Página 727.

establecer fechas y plazos en periodos económicamente favorables para que los causantes se encuentren en óptimas condiciones de poder efectuar el pago de sus contribuciones.

Así, tenemos que el autor Arrijoa Vizcaíno menciona, “la comodidad en principio atiende a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.

En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.”⁹

Coincidimos con el autor en que la comodidad no solo debe de atender a los plazos establecidos en la ley, mismos que tiene el sujeto obligado para cumplir con sus obligaciones, sino que también debe referirse a los lugares en donde se debe de efectuar el pago y el procedimiento que se debe seguir, procurando que este se simplifique de forma tal que sea el propio contribuyente el que lo realice, ya que todo esto redundaría en un beneficio para el contribuyente y el Fisco, ahorrándoles a ambos tiempo y dinero, haciendo que sus trámites sean más breves y sencillos, sin tantos formalismos y con ello evitar que el contribuyente incumpla o trate de evadir el pago de impuestos.

Así mismo, podemos afirmar que dicho principio se observa en nuestras leyes fiscales ya que en estas se establecen los plazos que tiene el contribuyente para cumplir con su obligación, mismos que se establecen tomando en cuenta la época más conveniente para cubrirlos, salvo algunas excepciones como es el

⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Páginas 221-222.

caso del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de vehículos, ya que dicho impuesto se cubre dentro de los tres primeros meses del año de calendario, siendo precisamente estos periodos poco favorables para los particulares ya que son exactamente en estas fechas, que el grueso de los contribuyentes han incurrido en gastos considerables debido a las festividades con motivo del fin de año, por lo que no resulta del todo o nada cómodo el pago del impuesto.

2.1.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

El principio de Economía según Adam Smith es aquel mediante el cual la diferencia entre los gastos que se originen con motivo de la recaudación y la cantidad recaudada sea lo menor posible para que resulte económico el establecimiento de la contribución.

- IV. “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.”¹⁰

De esta máxima podemos advertir que lo que pretende Adam Smith, es asentar que los gastos de recaudación de un impuesto no deben de exceder a la cantidad que realmente ingresa en las arcas del gobierno ya que resulta inútil el establecimiento de impuestos que en lugar de generar ingresos al Estado, se destinaran únicamente a cubrir los gastos proporcionados por el propio procedimiento recaudatorio.

“La recaudación de los impuestos cuesta dinero. Cualquier impuesto propuesto debe juzgarse no sólo por su rendimiento, sino también por el costo en

¹⁰ Smith, Adam. Op. Cit. Pág. 727.

que tiene que incurrirse para obtener ese ingreso. Un costo administrativo elevado se considera como ruinoso y el impuesto no recibirá, por lo tanto, la sanción del público”.¹¹

Así pues, Adam Smith, señala cuatro casos, en los que un impuesto puede recabar una mayor cantidad de los particulares de la que realmente ingrese en las arcas del gobierno volviéndolo en antieconómico, siendo los siguientes:

“...Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.”¹²

La primera causa es el excesivo número de funcionarios que se necesitan para llevar a cabo la recaudación del impuesto, lo que hace que se realice un mayor gasto al efectuar el pago de los sueldos de estos funcionarios, que el que realmente ingresa a la tesorería, pagos que invariablemente costea el pueblo, por lo cual a la postre dichos funcionarios son una carga más para el contribuyente que ve transformados sus sacrificios económicos en sueldos para la burocracia.

“Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los gentes (sic) para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleos y mantendrían un gran número de personas”.¹³

¹¹ Harold M. Somers. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Fondo de Cultura Económica. México. (primera edición en español) 1952. Página. 157.

¹² Smith Adam, Op. Cit. Pág. 727-728.

¹³ Ibidem. Página. 728.

La segunda causa que torna a un impuesto en gravoso es el incremento desmesurado en las tasas impositivas que se establecen a la industria o las personas que pretenden realizar alguna actividad productiva ya sea de tipo empresarial, comercial o profesional lo que hace en la mayoría de las veces es desalentar el desarrollo de estas actividades y por ende el desarrollo de la actividad económica del país.

Arrijo Vizcaíno, manifiesta que algunos gobernantes que carecen de los conocimientos más elementales de la planeación fiscal, cometen el error de creer que una elevación en las tasas de las contribuciones traerá automáticamente una elevada recaudación para la Hacienda Pública. “Al parecer olvidan que el monto de los tributos debe fijarse no en función de los requerimientos presupuestarios del Estado -los que por lo común siempre se encuentran en plan ascendente-, sino de acuerdo con la capacidad económica real de la población que tributa...”¹⁴, coincidimos con lo expuesto por el autor ya que un impuesto resulta totalmente gravoso cuando no atiende a la capacidad económica real de los sujetos obligados a su pago, o mejor dicho cuando no es proporcional.

“Tercero las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona”.¹⁵

Como tercera causa están las sanciones económicas que la autoridad fiscal realiza a los contribuyentes que evaden alguna contribución, pensando la

¹⁴ Arrijo Vizcaíno. Op Cit. Página. 228.

¹⁵ Smith Adam. Op. Cit. Página 728.

autoridad que de esta forma la conducta no volverá a presentarse, sin tomar en cuenta que como lo ha demostrado la realidad, no es con el aumento de las penas o de las sanciones con lo que se reducen estas situaciones, sino más bien lo que en verdad contribuye a evitarlas es otorgando facilidades a los contribuyentes para que puedan efectuar el pago de sus contribuciones, con ello no se pretende justificar a los sujetos que evadan o pretendan evadir algún tributo ya que el Estado tiene el derecho de castigar a quienes evaden de cualquier forma el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para contribuir al gasto público.

Sin embargo existen diversas formas de las que la autoridad puede echar mano para sancionar a los contribuyentes sin que necesariamente tenga que imponer sanciones económicas tan elevadas que signifiquen la ruina de los contribuyentes.

Ahora bien, como última causa que vuelve antieconómico un impuesto tenemos a la siguiente:

“Cuarto y finalmente, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso.”¹⁶

Basta con analizar la cuarta causa que el creador de la Riqueza de las Naciones expone en su libro para advertir que lo que pretende al establecer el Principio de Economía es que la autoridad encargada de la recaudación del tributo no someta a los contribuyentes a constantes visitas o fiscalizaciones odiosas en

¹⁶ Smith Adam, Op. Cit. Página. 728.

detrimento de los propios contribuyentes pues se podría afirmar que el particular no puede estar tranquilo si constantemente se le somete a diversas fiscalizaciones en un lapso de tiempo muy reducido.

Sin embargo, esta máxima en nuestro país no es del todo aplicable ya que en México los contribuyentes algunas veces tienen que ser sujetos a revisiones debido al incumplimiento en el pago de sus impuestos, por lo cual consideramos que esta máxima se aplica de forma parcial ya que la autoridad se encuentra legitimada para realizar revisiones a dichos contribuyentes de alguna manera algo periódicas, toda vez que en nuestro país si la autoridad no realizara dichas revisiones creemos que los contribuyentes de buena gana incumplirían con muchas de sus obligaciones fiscales, pero estas revisiones no deben ser demasiado constantes, pues a la vez que resultan odiosas son un gasto más a cargo del erario.

En resumen tenemos que el principio de economía recomienda que los tributos deben de ser productivos, que lo recaudado sea destinado en la mayor parte a cubrir el gasto público y que no reporten fuertes cargas a la economía de los contribuyentes ya que esto puede orillarlos a la evasión fiscal al ahuyentar o fastidiar a los contribuyentes con cargas fuertes o visitas de inspección frecuentes que resultan muy molestas para los particulares.

Por último dice West, citado por María Fuencisla, “Smith no fue un entusiasta de los impuestos. Los acepta porque reconoce que son necesarios, pero los considera obstáculos para el progreso, pues, en su opinión, con frecuencia financian gastos inútiles”¹⁷, de ahí que Smith, haya establecido estas máximas, mismas que se deben de observar en todos y cada uno de los impuestos que el Estado imponga a sus contribuyentes.

¹⁷ Ma. Fuencisla Alcón Yustas. El Pensamiento Político y Jurídico de Adam Smith, la Idea del Orden en el Ámbito Humano. Editorial Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1994. Página. 337.

2.2. ADOLFO WAGNER.

Nuestro segundo autor en estudio es Adolfo Wagner, él establece nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías, siendo la **Primera**. Los Principios de Política Financiera, que se dividen en: a) suficiencia de la imposición; b) elasticidad de la Imposición, **Segunda**. Principios de Economía Pública relativos a: a) la elección de buenas fuentes de impuestos y b) elección de las clases de impuestos, **Tercera**. Principios de Equidad conocidos como: a) generalidad y b) uniformidad, y **Cuarta**. Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de imposición.

Es de destacar que acerca del presente autor la doctrina ha sido indiferente en cuanto al estudio del mismo, se dice lo anterior ya que de la bibliografía consultada pudimos percatarnos que son pocos los autores que desarrollan los principios plasmados por Adolfo Wagner, tal vez por que se piensa que los principios que más influyeron en cuanto a las contribuciones fueron los establecidos por Adam Smith, y que aquellos principios surgidos a la postre son una simple interpretación o complemento de los primeros, a más de que no nos fue posible consultar la información de la fuente fidedigna debido a que el tomo II del libro 'Traite de la science des finances' no nos fue posible localizar.

Así, tenemos que Ernesto Flores Zavala en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, establece que los principios fundamentales de los impuestos se encuentran en las máximas de Adam Smith, sin embargo por su influencia en la ciencia de las finanzas, debemos estudiar los principios desarrollados por el tratadista alemán Adolfo Wagner.

Wagner citado por el profesor Flores Zavala, dice: "Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las finanzas debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para este efecto, considerarse un doble

punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas y la población a gravar. Se deben, entonces, deducir estos principios superiores, en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población."¹⁸, con ello procederemos al estudio de los principios mencionados teniendo en primer lugar.

2.2.1. PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA.

Los Principios de política financiera se derivan del principio de que se debe de determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de los gravámenes, dicho principio se subdivide a su vez en:

El Principio de la Suficiencia de la Imposición que consiste en que todos los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlos o no sean admisibles.

EL Principio de Elasticidad o Movilidad que significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema debe existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan en caso de crisis, los recursos necesarios. Wagner se pronuncia por los impuestos que mejor responden a este fin son algunos impuestos sobre el consumo como ejemplo de ello tenemos alcoholes, tabacos, gasolina, etc., y el impuesto sobre la renta.

¹⁸ Florers Zavala Op. Cit.

2.2.2. PRINCIPIOS DE ECONOMÍA PÚBLICA.

Wagner señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas fuentes, deben tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital, después, las consideraciones puramente financieras y, las consideraciones de política social en materia de imposición y, por último, el fin que se pretende por el empleo del producto del impuesto.

Tenemos que dentro de los principios de economía pública se encuentran:

1° Elección de buenas fuentes de impuestos; es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población, y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un periodo determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este periodo, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. El capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros. El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente; sólo en ciertos casos excepcionales; porque su disminución provocaría desastres económicos y la disminución de la población, por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de producción. Pero debe distinguirse la imposición del capital nacional de la del capital individual, que sí se justifica. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía individual es la renta individual.

2° Elección de las clases de impuesto. El legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quién será el

pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuesto y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis. La repercusión, como efecto del impuesto, se debe tener en cuenta al escoger las clases de gravámenes y los objetos, para que, si un impuesto recae por la repercusión sobre determinada clase social, gravar con otros a aquellas que han escapado a los efectos de los primeros.

2.2.3. PRINCIPIOS DE EQUIDAD.

Dice Wagner, citado por el catedrático Francisco de la Garza, que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; este gravamen puede ser, por ejemplo, un impuesto de capitación, o bien ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de preferencia un impuesto real y proporcional sobre la renta. Así, no se modificará la situación económica existente.

Sobre este punto estamos en desacuerdo con lo planteado por Wagner ya que al afirmar que se debe de gravar a todos no especifica si a todo aquel sujeto que se encuentre en la hipótesis generadora del impuesto o si en general todo individuo debe de pagar un impuesto, así mismo al manifestar que no debe de haber cuotas progresivas nos parece equivocada dicha posición ya que la progresividad en los impuestos, es a nuestro parecer la mejor forma de lograr o aproximarnos a lo que debe ser la equidad en los impuestos, aunado a lo anterior el profesor Francisco De la Garza, manifiesta que los postulados de Wagner, en

materia de equidad, han sido superados y no han sido acogidos por la legislación¹⁹.

Ahora bien, según el dicho del profesor Flores Zavala, Wagner establece que el impuesto no sólo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Las consecuencias de esta posición política son las siguientes: la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede, por el contrario, establecer una exención de impuestos general, o de ciertos impuestos, en provecho de las personas pobres, especialmente si su renta proviene del trabajo.

La uniformidad se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón, puede admitirse: el principio del impuesto progresivo, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, los impuestos suntuarios como complementarios o impuestos sobre la fortuna, sobre todo los considerados como formas de súperimposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, los impuestos reales sobre la fortuna o el capital, etc.²⁰

Hemos presentado el punto de vista de ambos autores, pues resulta interesante la interpretación que cada uno realiza al principio de Equidad propuesto por Adolfo Wagner, aunque pudieren ser o parecer algo divergentes consideramos que los mismos se complementan, por ello los presentamos al lector para que considere lo propuesto por dichos autores, y tenga una idea del pensamiento de Adolfo Wagner, ya que como se menciono es con la única información con que contamos.

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 25ª Edición. Porrúa, México. 2003. Pág. 407.

²⁰ OP. Cit. Páginas. 165-166.

2.2.4. PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN FISCAL.

Por último toca hablar de los principios de Administración fiscal, estos son los principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, que son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de impuestos y de la estructura del régimen financiero.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

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

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

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

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

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

6° Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

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

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

La comodidad por su parte no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posibles.

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.²¹

Como podemos advertir Wagner encierra en esta última categoría, si bien no literalmente sí, en esencia lo establecido por Smith, en los principios de certidumbre, comodidad y economía, por lo cual podemos finalizar diciendo que aun y cuando se han creado o tratado de crear nuevos principios los mismos no han alcanzado la trascendencia que los creados por Adam Smith, por lo que a nuestro parecer los autores que lo precedieron han establecido nuevos principios en materia tributaria, y también han tratado de dar una interpretación de los mismos, pero invariablemente los principios establecidos por el creador de la obra "Investigación Acerca de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", son los que siguen y seguirán observándose a lo largo del tiempo, y muestra de ello la encontramos en nuestra legislación positiva en la fracción IV del artículo 31

²¹ Flores Zavala. Op. Cit. Páginas. 166-167.

Constitucional, ya que cuando una ley fiscal no atiende los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad (máximas derivadas de lo establecido por Adam Smith) es considerada inconstitucional.

En ese sentido en el capítulo IV del presente trabajo demostraremos la inconstitucionalidad prevista en la fracción II, del artículo 1-A, por violar el principio de proporcionalidad tributaria, por lo cual lo único que nos resta es invitar al lector al estudio del siguiente tema de investigación siendo este los “Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos”.

CAPITULO III.
ANTECEDENTES Y ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

La Federación tiene acceso a diversas fuentes de ingresos, pero aquellas que le generan mayores recursos se encuentran al gravar la riqueza de los contribuyentes, ya sea en sus ingresos, egresos o la manifestación de la riqueza. Desde hace varios años el Estado vio en la materia vehicular un campo al cual podía acceder como una fuente de ingresos, gravando la mayor capacidad económica de las personas manifestada a través de la tenencia o uso de vehículos.

En esa tesitura en el presente Capítulo, abordaremos el estudio de los antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, ya que dichos datos nos ayudarán a comprender la evolución que ha sufrido al paso del tiempo la ley en comento.

El primer antecedente con el que contamos es la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1961, es en el artículo 13 de dicho cuerpo normativo en donde se establece por primera vez el impuesto a la tenencia vehicular.

Sin embargo, aun y cuando en la ley de ingresos para el año de 1962 había un renglón en donde se preveía el impuesto a la tenencia vehicular, no se creó ningún ordenamiento legal para regular el cobro, la administración y recaudación del impuesto, por dicho motivo no fue sino a finales de ese año cuando se crea la primera ley conocida como “Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles” publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de Diciembre de 1962, entrando en vigor el día 1 de enero del año 1963, es a partir

de esta fecha de donde se tiene conocimiento que inicia el cobro del impuesto a la tenencia vehicular.

La ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1962, fue abrogada por una nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación en el año de 1980, para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1981, denominándose a esta última como Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, ley que actualmente nos rige, claro esta que a lo largo de sus más de 25 años de existencia la misma ha sufrido varias modificaciones que han hecho de esta Ley como actualmente la conocemos, dicho lo anterior comencemos con el estudio de los antecedentes de la Ley en cuestión.

3.1. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL AÑO DE 1962.

En efecto fue en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1962, en donde se estableció por primera vez el impuesto a la tenencia vehicular, al cual se le dio la categoría de impuesto especial, cuyo objeto fue la tenencia y uso de automóviles particulares, resulta importante destacar que la ley gravaba únicamente a vehículos de uso particular y no a los destinados al servicio público de transporte de pasajeros.

El impuesto era aplicable a automóviles cuya antigüedad era de hasta doce años anteriores a la entrada en vigor de la Ley de Ingresos, la determinación del mismo se realizaba con base en una tarifa anual que se establecía en función del año y del costo del vehículo, así únicamente se contaban con tres categorías (A, B, y C) para ubicar a un determinado vehículo y cubrir el impuesto dependiendo de la categoría en que se ubicara.

Se debía de cubrir dentro de los dos primeros meses de cada año correspondiendo a los contribuyentes el enterarlo ante la Oficina Federal de Hacienda, debiendo esta autoridad expedir el comprobante correspondiente, este

comprobante servía para que los contribuyentes canjearan ante las oficinas de tránsito de la república mexicana las placas correspondientes.

A este respecto, podemos afirmar que se ha avanzado en cuanto a la reducción de algunos trámites burocráticos ya que dicho precepto normativo establecía por un lado, realizar el pago de la tenencia ante la Oficina Federal de Hacienda y después acudir a las oficinas de tránsito para realizar el canje de placas, trámites demasiado engorrosos y lentos que significaban tiempo para el particular, sin embargo hemos avanzado en ello ya que ahora cuando menos la misma autoridad encargada de recaudar el impuesto es la que nos expide las placas del vehículo, incluso en algunos lugares las envían al domicilio del contribuyente, como es el caso del Estado de México.

Por otra parte tenemos que dentro del texto del artículo 13 de la Ley de Ingresos se estableció que se encontraban exentos del pago del impuesto los propietarios de automóviles de alquiler, de camiones destinados al transporte de personas y efectos, así como los usuarios de automóviles destinados al servicio consular. En síntesis lo hasta aquí mencionado era lo que regulaba el impuesto establecido en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1962.

Ahora bien, no estamos seguros si fue a partir de la entrada en vigor de dicho ordenamiento legal cuando se efectuó el cobro del impuesto, ya que en el diario de debates de fecha 18 de diciembre de 1962 se mencionó lo siguiente: “La experiencia del año en curso ha demostrado la conveniencia de conservar este impuesto, incluido en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1962, por lo que no se trata del establecimiento de un nuevo gravamen tributario, sino solamente de regular con la debida amplitud las bases indispensables para su cobro.”¹

¹ Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles. Diario de Debates. Martes 18 de diciembre de 1962. página. 54.

A continuación presentamos el texto del artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1961, mismo que contiene el establecimiento del Impuesto a la Tenencia y Uso de Automóviles, esto con el objeto de que el lector cuente con la información de primera mano respecto a los antecedentes del presente impuesto.

Sábado 30 de diciembre de 1961		DIARIO OFICIAL		27
se ensamblen en el territorio nacional, o cualquiera que sea su tipo o destino 5%				
El equipo adicional que se adapte a los vehículos a que se refieren las fracciones anteriores, causarán el impuesto con la tasa del 12% y 5%, respectivamente".				
ARTICULO 13.—Se establece un impuesto especial cuyo objeto es la tenencia y uso de automóviles particulares, y que se aplicará a los propietarios de tales unidades. Las cuotas del impuesto, se causarán según el modelo y precio conforme a la tarifa anual siguiente:				
Modelo:	C A T E G O R I A S			
	A	B	C	Unica Anual
De 1951 a 1955	—	—	—	\$ 150.00
De 1956 a 1959	—	—	—	200.00
De 1960 a 1962	\$ 250.00	\$ 300.00	\$ 500.00	
Para la aplicación de la tarifa se considerarán como dentro de la Categoría "A", aquellos automóviles cuyo precio oficial de venta al público fijado por la Secretaría de Industria y Comercio sea hasta de \$28,000.00 la unidad; dentro de la Categoría "B", aquellos cuyo precio oficial esté dentro de \$28,001.00 a \$40,000.00 la unidad, y finalmente, la Categoría "C", comprende los automóviles cuyo precio oficial vaya de \$40,001.00 en adelante.				
El Impuesto se recaudará anualmente, debiéndose enterar el mismo en las Oficinas Federales de Hacienda, quienes expedirán el comprobante que servirá para que las oficinas de tránsito de la República Mexicana canjeeen las placas correspondientes al bienio 1962-1963. Se deberá cubrir dentro de los dos primeros meses de cada año.				
No causarán este impuesto los propietarios de automóviles de alquiler ni de camiones para el transporte de personas o efectos, ni tampoco los usuarios de automóviles para el servicio diplomático consular.				
Comercio Exterior				
020.00	063.00	601.99	631.04	641.00
020.03	070.00	610.01	631.27	641.00
021.00	071.00	610.02	631.08	641.00
022.00	072.00	611.03	631.09	642.00
023.00	080.00	611.04	631.99	642.00
030.01	081.00	611.05	632.01	642.00
030.02	084.00	620.00	633.02	642.00
031.00	084.01	620.01	633.04	642.00
041.00	092.00	621.00	633.05	642.00
042.00	092.01	621.01	634.00	642.00
043.00	100.00	621.03	634.01	642.00
051.00	100.01	621.04	634.02	642.00
060.00	100.02	621.06	634.07	643.00
060.01	101.00	622.01	634.08	643.00
060.02	120.00	624.00	635.00	644.00
060.03	120.01	624.01	635.05	644.00
061.00	121.00	630.01	640.03	645.00
062.00	121.01	631.00	640.10	645.00
063.00	121.02	631.01	640.11	646.00
063.01	001.00	631.02	641.01	646.00

Como podemos observar el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1962, fue demasiado escueto ya que no

establecía ningún fundamento legal para efectuar el establecimiento del impuesto a la tenencia vehicular, por lo que consideramos que el mismo no entro en vigor en dicho año, a más de que como se mencionó no se creo un ordenamiento legal que lo regulara.

Un dato curioso y que es de mencionar es que durante mucho tiempo se pensó y aun todavía se piensa, que el impuesto a la tenencia de automóviles se estableció con el fin de recaudar ingresos que servirían para sufragar los gastos que traerían consigo la organización de los Juegos Olímpicos celebrados en México en el año de 1968, por lo que su establecimiento era temporal en tanto el Estado se allegaba de tales recursos, prueba de dicha aseveración la encontramos en el argumento manejado por el senador OSCAR LUEBBERT GUTIERREZ, en la primera lectura del dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos, del proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Tenencia o Uso de Vehículos, efectuado el 01 de diciembre de 2004, en el senado de la república (cámara revisora) ya que en dicha discusión el susodicho manifestó lo siguiente:

“EL C. SENADOR OSCAR LUEBBERT GUTIERREZ: Con el permiso de la Presidencia.

Compañeras y compañeros senadores:

Hago uso de esta tribuna para llamar la atención de todos ustedes sobre estas modificaciones y proyecto de dictamen de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

...
...
...

De hecho, quien solicite un amparo sobre el impuesto de la tenencia, es un impuesto, habría que reconocer, que muy débil, un impuesto muy cuestionado en nuestro país; su permanencia, todo mundo conocemos el origen del mismo impuesto, un origen para financiar la realización de las Olimpiadas de 1968, y que ya se quedó, después de financiar, esperemos que ya se hayan pagado las olimpiadas; se pasó a las entidades federativas, y con ese motivo se ha mantenido.”

Sin embargo de las investigaciones realizadas a los dos cuerpos normativos que precedieron a esta ley de ingresos de 1962 y que regulaban de una forma más amplia la tenencia vehicular no encontramos en sus respectivas exposiciones de motivos nada sobre dicha cuestión.

Sobre esto, es de mencionar que si bien jurídicamente no era posible justificar el establecimiento de un impuesto con base en lo mencionado en el párrafo anterior, políticamente sí, por lo que pensamos que pudiera tener cierta razón el que el establecimiento del impuesto haya obedecido al motivo de recaudar fondos para la celebración de los juegos olímpicos en nuestro país, pero como se dijo esa cuestión se ha manejado hasta hoy sin tener sustento legal alguno que soporte dicha aseveración.

Una vez aclarado lo anterior procederemos al estudio de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963, misma que reguló de una forma más amplia la tenencia vehicular, además de ser la primera ley positiva en nuestro país que regulo la tenencia de automóviles.

3.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE AUTOMÓVILES DE 1963.

En la exposición de motivos de todo ordenamiento jurídico, los legisladores realizan una explicación detallada del contenido de la normatividad que pretenden crear, así como de los motivos por los cuales deciden que es necesaria la creación de dicho cuerpo legal, por lo cual nos remitimos a la exposición de motivos de la Ley en estudio para conocer cuales fueron las causas que llevaron a los legisladores para considerar que era necesario el establecimiento de un impuesto a la tenencia o uso de automóviles.

Ahora bien, En la exposición de motivos de la Ley del impuesto sobre tenencia o uso de Automóviles, creada en el año de 1962, no se estableció con

claridad cual era el propósito del impuesto, contrario a lo manifestado por algunos autores que dicen, "...según se expresó en la exposición de motivos de la Ley, el propósito del impuesto era 'gravar la mayor capacidad económica manifestada a través de la tenencia o uso de los vehículos considerados en ella'"².

Se dice lo anterior, ya que de la investigación realizada pudimos obtener la exposición de motivos, así como el diario de debates de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963, sin que en dichos documentos se advierta que lo que se pretendía con dicha ley era gravar la mayor capacidad contributiva de los usuarios o tenedores de automóviles, pues en estos documentos y en especial la exposición de motivos publicada en el diario de debates el 18 de diciembre de 1962, se menciona en la parte que nos interesa lo siguiente:

"En uso de la facultad que otorga a el ejecutivo federal la fracción I del artículo 71 de la Constitución Política de la República, por el digno conducto de ustedes someto a esa H. Cámara la presente iniciativa de Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles.

La experiencia del año en curso ha demostrado la conveniencia de conservar este impuesto, incluido en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1962, por lo que no se trata del establecimiento de un nuevo gravamen tributario, sino solamente de regular con la debida amplitud las bases indispensables para su cobro.

En la iniciativa se determinan: el sujeto y el objeto del impuesto, las cuotas aplicables para su pago que no sufren alteración alguna respecto de las vigentes en la actualidad, la forma de calcular el monto del impuesto y los casos de exenciones, ..."

Como se advierte del extracto de la exposición de motivos transcrita, no se hace referencia a que el establecimiento del impuesto a la tenencia de automóviles, tendría por objeto gravar la mayor capacidad económica de los usuarios o tenedores de automóviles, pues solo se limitan a argumentar que el

²Álvarez Arana José Federico, Castañeda Ortega Ramón. La Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos en las Entidades Federativas. Editorial, Instituto Para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, (INDETEC). Guadalajara, Jal. México. 1999. Pág. 25

impuesto no es nuevo ya que se encontraba previsto en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1962 y que solamente había que regular con la debida amplitud el cobro del mismo, argumentos muy similares que fueron utilizados en el dictamen de primera y segunda lectura de la cámara de origen publicados en el diario de debates los días 20 y 21 de diciembre de 1962 respectivamente.

Una vez aclarado lo anterior, abordaremos el estudio del contenido de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1963, mismo que realizaremos de una manera muy general y tocando los puntos más esenciales que abordaba dicho ordenamiento jurídico.

La citada ley se encontraba integrada por tres capítulos que en su conjunto contenían 21 artículos, al primero de estos capítulos se le denominó "Objeto y Sujeto del Impuesto", al segundo se le asentó como "De la Tasa y del Pago" y por último al tercer capítulo se le nombro como "Disposiciones Complementarias y Sanciones".

En esta primera Ley, se determinó con claridad el sujeto, el objeto, la tasa y la época de pago, la forma de calcular el monto del impuesto y los casos de exenciones, en los que se consideró que el impuesto no se haría efectivo a aquellos tenedores o usuarios de automóviles de modelos anteriores en 12 años al de aplicación de la ley, así como a los miembros de los cuerpos diplomáticos y consulares extranjeros, atendiendo al principio de reciprocidad en materia internacional, a los tenedores o usuarios de automóviles con los cuales se prestara servicio público de transporte, a los vehículos de la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal que fueran empleados en la prestación de servicios públicos; ni en los casos en que la tenencia de automóviles fuera transitoria, también se encontraban exentos del pago de dicho impuesto los vehículos que se encontraran en poder de las plantas ensambladoras, sus distribuidores y comerciantes en el ramo de automóviles.

Por otra parte los elementos del impuesto que la ley contenía eran los siguientes:

El Objeto: Es la Tenencia o uso de automóviles y camiones nacionales y nacionalizados.

El Sujeto: las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de camiones nacionales o nacionalizados.

La Base: era el precio oficial de venta al público fijado por la Secretaría de Industria y Comercio o en su caso, determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Pago: se causaba anualmente debiendo quedar cubierto dentro de los dos primeros meses de cada año. Para ello, el tenedor o usuario del vehículo debía de formular una manifestación por escrito, en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que anotaba:

- El nombre y domicilio del causante.
- La marca, clase, modelo y tipo de vehículo y
- La cuota correspondiente.

La Tarifa: Tratándose de automóviles destinados al transporte de hasta diez pasajeros, se aplicaba una tabla que contenía cantidades fijas según la categoría de cada vehículo, cantidades que se iban ajustando (aumentando por lo general cada año) a la situación económica del país.

Además, se establecía la responsabilidad solidaria en que podían incurrir las autoridades, cuando no se hubieren cerciorado de que estuviese cubierto el impuesto; así como una sanción a quienes no cumplieran con la obligación de

llevar en sus vehículos el comprobante de pago y a quienes hicieran algún uso indebido de el.

Esta ley era aplicable únicamente a automóviles y camiones, de ahí el nombre de la misma, además de que la ley especificaba que era sobre la tenencia o uso de automóviles, pues no gravaba a ningún otro tipo de vehículo que no fuese automóvil o camión, "...entendiéndose por ellos, los vehículos que ahora se identifican como hasta de diez pasajeros y de más de 10 pasajeros, respectivamente en los que se incluye a los vehículos, pick up, tractores no agrícolas tipo quinta rueda, omnibuses, microbuses y autobuses integrales."³

A este cuerpo normativo como a toda disposición legal se le realizaron reformas a su contenido, por lo que desde su creación en 1963 hasta el año de 1980 que es el año en que se abroga la presente ley, se tienen registradas un total de doce reformas, algunas de las cuales resultan de suma trascendencia, por lo que mencionaremos algunas de ellas por considerar que en dichas reformas se plantea un cambio sustancial respecto a los numerales que modifica, sin que ello vaya en detrimento de las demás reformas que se le hicieron al presente cuerpo normativo.

Por lo anterior tenemos que de las reformas realizadas, entre las más importantes que se llevaron a cabo en esta Ley se encuentra la efectuada el 31 de diciembre de 1968, en la que se reforma el artículo 11, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, que consistió en un aumento de las categorías, ya que cuando entró en vigor la ley en 1963, esta solo establecía tres categorías siendo A, B y C, y con la reforma se agregaron más categorías a la Ley siendo estas A, B, C, D, E y F.

³ Álvarez Arana, José Federico. Aspectos de la Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos Vinculada a las Contribuciones en Materia Vehicular. INDETEC. Guadalajara, JAL. México 1994. página 20.

Cada categoría establecía la suma de dinero que por concepto de impuesto tenían que cubrir los contribuyentes dependiendo de los años de antigüedad del automóvil. Por su parte el artículo 12, determinaba cuales eran los automóviles que comprendían cada categoría.

Otra de las reformas más importantes que se realizó a la ley en estudio fue la publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1973, en donde además de haberse reformado ciertos artículos que incluían exenciones y el aumento de las categorías (artículos 5º, 11 y 12), se le anexo un “Capítulo IV” al que se le denominó “De las Participaciones”, y un artículo 22 a la propia ley, en donde se estableció que los Estados, el Distrito Federal y los Municipios que no mantuvieran en vigor impuestos locales ni municipales sobre la tenencia o uso de automóviles y camiones nacionales o nacionalizados, participarían del 30% del rendimiento del impuesto.

Además se precisó en dicha reforma que de la participación que se destinara a los Estados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se distribuiría una tercera parte de esta entre sus municipios de acuerdo con los criterios que señalaran las legislaturas locales.

Así mismo, daba la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrara con las entidades federativas convenios de coordinación, pudiendo delegar facultades a los Estados en materia del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles.

En dicha reforma podemos advertir que se prevén las participaciones, así como los convenios de coordinación con lo cual se pretendía evitar que se presentara la doble tributación, finalidad que persigue el establecimiento del Sistema de Coordinación Fiscal, pero no fue sino hasta la presente reforma que se introdujo dicha cuestión lo que la hace tan importante para nuestro trabajo.

La última reforma realizada a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, fue la efectuada el 31 de diciembre de 1979, reformándose entre otros los artículos 2o, 3o bis, 6o, 11 y 12, que establecían respectivamente cuando se consideraba a un automóvil nacional o nacionalizado, la obligación por parte de la Federación de pagar el impuesto cuando sus vehículos no estuvieren exentos, los casos de exención, por último y muy importante es que se sustituye el esquema de categorías por el de tarifas, esto es que a partir de la nueva ley el esquema que impera para la determinación de la cantidad líquida va a ser el de las tarifas.

Las tarifas, consisten en un porcentaje que se encuentra determinado en la propia Ley, que se aplica al valor total del automóvil, para así obtener la cantidad que por concepto de impuesto se va a cubrir, a ese porcentaje se le conoce con el nombre de tarifa.

En esencia lo hasta aquí mencionado era lo que regulaba la antigua Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, siendo sustituida a partir del 1º de enero de 1981, por la actual Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

3.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS DE 1981.

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980, para entrar en vigor el 1 de enero de 1981, este cuerpo normativo es el que nos rige en la actualidad, claro está que con sus respectivas reformas para quedar como hoy en día la conocemos.

Este nuevo ordenamiento jurídico abrogó a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, estableciendo en la exposición de motivos que debido a una serie de simplificaciones en materia fiscal, en especial en lo que corresponde a los impuestos indirectos, se hizo una reducción de los

ordenamientos legales que los regulaban por tal motivo y para ser congruente con estas modificaciones se planteaba el cambio en los impuestos a la tenencia o uso de vehículos cuya ley según la propia exposición había sufrido cambios tres años antes de que fuera abrogada, "...incorporándose un sistema de factores fiscales que comprendían la potencia del motor del vehículo y su peso; esta adecuación tuvo como finalidad desalentar el excesivo consumo de gasolina y lubricantes y como consecuencia atenuar el ingreso del contribuyente."⁴

Como podemos advertir el propósito del establecimiento de la nueva Ley de Tenencia vehicular fue desalentar el excesivo consumo de gasolina y lubricantes y así proteger la economía de los contribuyentes, paradójicamente el Estado pretendía atenuar los gastos del contribuyente, con el establecimiento de un impuesto que haría que el tenedor de un automóvil aparte de efectuar el gasto en gasolina y lubricantes, ahora tendría que hacerlo también por el pago de un impuesto, aún cuando el propósito era aminorar los gastos del contribuyente.

De igual manera se estableció en la exposición de motivos que "...en esta ocasión se presenta una Iniciativa de Ley del Impuesto Sobre Tenencia o uso de Vehículos que gravará además de los automóviles, la tenencia o uso de otros vehículos en razón a que manifiesta una mayor capacidad económica, como es el caso de motocicletas terrestres y acuáticas, veleros, embarcaciones, esquís acuáticos motorizados, tablas de oleaje con motor y aeronaves, incluyendo helicópteros, considerando que estos bienes no siempre se fabrican en el país, tienen carácter suntuario y generalmente son adquiridos por personas de alto nivel económico."⁵

A diferencia de la Ley anterior en este nuevo ordenamiento jurídico, sí se especificó que el motivo de la ley de tenencia o uso de vehículos era el de gravar

⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Compilación de Leyes Federales y del Distrito Federal (CD, COMPILA VII). Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

⁵ Ídem.

la mayor capacidad económica, además de gravar no solo a los automóviles sino que también se incluyeron diversos vehículos cuya tenencia o uso, hacen denotar una mayor capacidad económica, por considerar nuestros legisladores que estos vehículos son suntuarios y que por lo general son adquiridos por personas de alto nivel económico.

La ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980, se encontraba conformada por cuatro capítulos, a su vez integrada por 16 artículos, al primero de los capítulos se le denominó “Disposiciones Generales”, el segundo de ellos relativo a “Los Automóviles”, el tercero designado como “Otros Vehículos” y el cuarto (muy importante) se denominó “De las Participaciones a las Entidades Federativas”.

En el CAPITULO I, de la Ley del Impuesto Sobre tenencia o uso de vehículos se estableció entre otras disposiciones que el contribuyente del impuesto es el tenedor o usuario, presumiéndose que el propietario del mismo es el usuario, el impuesto debía de cubrirse dentro de los dos primeros meses de cada año en las oficinas autorizadas concediéndose a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, facultades para ampliar dicho plazo.

Establecía además la forma como los importadores ocasionales debían efectuar el pago del impuesto en el momento en que los vehículos quedaban a su disposición en la aduana, así como el plazo con el que contaban los importadores, fabricantes y distribuidores que enajenaran vehículos directamente al público quienes durante el primer año de calendario tenían la obligación de enterarlo, a más tardar dentro de los quince días siguientes al que se haya realizado la enajenación.

También se estableció que los automóviles nuevos y motocicletas, cuya enajenación se hubiere efectuado durante los tres últimos meses del año de calendario correspondiente al año de fabricación o al año modelo del vehículo, no

pagarían el impuesto correspondiente por dicho año, esta disposición era aplicable a los vehículos importados para su venta al público, si dicha venta se realizaba dentro del término señalado.

Así mismo, contenía la obligación de pagar el impuesto a la Federación, los Estados y Municipios, el Distrito Federal y los Organismos Descentralizados, aun cuando otra ley o decreto estableciera exenciones en el pago de dicho impuesto.

Por otra parte, en este capítulo primero de la Ley, se regulaban los casos de responsabilidad solidaria, tanto para los que adquirieran por cualquier título un vehículo como a quienes lo recibieran en consignación o comisión, así como a los funcionarios de las oficinas de tránsito que autorizaran el canje de placas sin haber verificado que el pago del impuesto se haya efectuado.

Por último, se regulaba la forma en que debía de comprobarse el pago del impuesto, es decir se debían de presentar las copias de las formas mediante las que se realizó el pago y solamente en aquellos casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporcionara calcomanías, estas servirían para tal fin. En caso de que dichas calcomanías no fueren fijadas en un lugar visible del vehículo y que no se conservaran durante el ejercicio correspondiente y el siguiente, el contribuyente se hacía acreedor a una multa equivalente a un 20% del impuesto correspondiente.

El CAPITULO II, era relativo a los automóviles, omnibuses, camiones y tracto camiones, que conservo el mismo tratamiento fiscal que la Ley anterior, es decir el impuesto se calculaba conforme un esquema tarifario que consideraba según el tipo de vehículo, categorías establecidas conforme a lo siguiente:

“I.- Vehículos destinados al transporte de hasta diez pasajeros.

a) De fabricación Nacional o Importados iguales a los de fabricación Nacional.

Se utilizaba un sistema de factores, que se determinaba multiplicando el desplazamiento del motor medido en litros, que equivalen al volumen desalojado por todos los pistones durante una revolución del cigüeñal; por el peso del automóvil medido en toneladas, el cual se componía de la unidad austera (sin equipo opcional o de lujo), y el de su combustible, lubricante y refrigerante a su máxima capacidad.

b) Importados diferentes a los de fabricación nacional.

Se consideraba como elemento básico de la determinación el número de cilindros.

II.- Vehículos Destinados al Transporte de más de Diez Pasajeros o Efectos.

Peso vehicular con capacidad diseñada de carga, equivalente al peso de la unidad cargada a su máxima capacidad.”⁶

Sobre este punto en específico nos damos cuenta de lo técnica que era la Ley, pues aun y cuando el párrafo transcrito es un extracto de lo que regulaban los artículos con respecto al calculo del impuesto a la tenencia vehicular, simplemente para un particular o para nosotros mismos era casi imposible entender las operaciones que teníamos que realizar para poder determinar la cantidad a cubrir del Impuesto, con lo cual se infringió el principio de “Certidumbre” establecido por Adam Smith, ya que no existía certeza por parte del contribuyente de la cantidad que tenia que cubrir como impuesto.

Por otro lado, los automóviles que se encontraban exentos del pago del impuesto en este capítulo eran los que a continuación se mencionan:

- “1.- los de doce años anteriores a la aplicación de la presente ley.
- 2.- los importados temporalmente.
- 3.- los que sean de propiedad de inmigrantes o inmigrados, rentistas.
- 4.- los de servicio público de transporte.
- 5.- los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal utilizados para la prestación de un servicio público, las ambulancias y los vehículos destinados a los cuerpos de bomberos al servicio de la comunidad que no pertenezcan ni dependan de una entidad pública.
- 6.- los automóviles al servicio de los cuerpos diplomáticos y consulares.

⁶ Álvarez Arana, Castañeda Ortega. OP. Cit. La Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos en las Entidades Federativas. Páginas 29-30.

7.- los que tengan para su venta los fabricantes, las plantas ensambladoras, sus distribuidores y los comerciantes en el ramo de vehículos”.

El CAPITULO III, de la Ley relativo a otros vehículos donde se establecieron las tarifas para el cálculo del impuesto por el uso o tenencia de otros vehículos que no se encontraban previstos en la ley anterior, como las aeronaves, las embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor y motocicleta; el impuesto para estos vehículos se calculaba conforme a cuotas que tuvieron como base ciertas características técnicas, que dependían del tipo de vehículo, entre estas encontramos la potencia del motor expresada en caballos de fuerza y el peso total en kilogramos, longitud de eslora y centímetros cúbicos de cilindrada.

Al igual que para los automóviles, los tenedores o usuarios de otros vehículos, se encontraban exentos del pago del impuesto en los mismos supuestos previstos en el capítulo de automóviles, incluyendo además las motocicletas de hasta 349 centímetros cúbicos de cilindrada y las embarcaciones que se utilizaran en la pesca comercial.

El CAPITULO IV, relativo a las ‘Participaciones a las Entidades Federativas’, se encontraba integrado por un solo artículo el número 16 de la ley, mismo que prohibía a las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre la tenencia o uso de vehículos.

Así tenemos, que “...Este cuerpo legal a la fecha sigue siendo observable en todo territorio nacional, sin perder de vista que las condiciones económicas, sociales y políticas han dado margen para imprimírsele diversas reformas, adiciones y derogaciones a su contenido normativo, tanto en relación con los elementos de la obligación tributaria; sobre el Sistema Nacional de Coordinación

Fiscal y con los montos porcentuales de participaciones para los Estados y Municipios...”⁷

En efecto la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, ha recibido reformas, adiciones y derogaciones en su contenido normativo en más de 22 ocasiones, reformas que han comprendido desde los elementos de la obligación tributaria hasta los porcentajes de la participación de las Entidades Federativas.

En esa tesitura, resultan numerosas las reformas que ha recibido este cuerpo normativo con el objeto de mejorar la aplicación de la Ley, pero no han sido solo reformas a los artículos que conforman el cuerpo legal de la presente ley sino que además se le han adicionado ciertos capítulos, artículos y párrafos a dichos preceptos legales, así mismo se han derogado ciertos artículos, por lo que resulta necesario referirnos a algunas de las modificaciones.

Como no pretendemos exponer todas las reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, nos referiremos a aquellas que a nuestro parecer resultan las más importantes para este trabajo citando entre otras a las siguientes:

En el año de 1992, se reforma la ley por 12ª ocasión publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, adicionándose la fracción V del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en donde se establece la tasa de 0% para el pago del impuesto en el caso de los vehículos de más de diez años de antigüedad y se da la posibilidad a las entidades federativas para gravar a estos vehículos mediante la adición del último párrafo del artículo 16 ya que se les libera del impuesto federal, por lo que a partir de los diez años las entidades federativas pueden gravar a estos vehículos.

⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública. Porrúa, México. 2000. Página 221.

“De esta forma, diversas entidades y el Distrito Federal, introdujeron en su legislación a partir del propio año el impuesto que aquí se comenta.

Hasta 1993, 9 entidades mantenían en vigor este gravamen, siendo éstas las siguientes: Coahuila, Chiapas, Estado de México, Morelos, Nayarit, Oaxaca, Puebla, Querétaro y Sonora, además del Distrito Federal. “⁸

Para el año de 1995, siendo la reforma número 14, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Diciembre de 1994, se adicionan para el pago del impuesto los automóviles eléctricos quedando exentos aquellos que fueran utilizados para el transporte público de personas.

Asimismo, se adiciona el artículo 1-A, a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o uso de vehículos que en su fracción II, se establece cómo se integra la base gravable para determinar el impuesto a cubrir, reforma de gran importancia, ya que es a partir de este momento que comienza la inconstitucionalidad en la determinación de la base gravable, ya que en el valor total del vehículo se incluyeron el IVA, ISAN y los impuestos con motivo de la importación (artículo 1-A fracción II), lo que torna al impuesto en desproporcional, violando el principio de proporcionalidad tributaria por considerar elementos ajenos a la capacidad de contribución del sujeto pasivo.

En 1996 el impuesto aplicable a los vehículos usados de 1 a 9 años de antigüedad se comenzó a calcular con base en el impuesto erogado el año anterior, al cual se le aplicaba un factor de ajuste que resulta del producto del factor de actualización y el factor que conforme a los años de antigüedad del vehículo le correspondiera.

Así mismo, se adicionó el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en donde se estableció que a partir del año siguiente las entidades federativas tendrían facultades para establecer impuestos

⁸ Alvarez Arana, José Federico. Op. Cit. Aspectos de la Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos Vinculada a las Contribuciones Estatales en Materia Vehicular. Página 55.

locales o municipales sobre tenencia o uso de vehículos sin perjuicio de que estuvieren adheridas al sistema nacional de coordinación fiscal, esta fue una de las más importantes reformas a la ley ya que originalmente en dicho artículo se ordenaba que los estados adheridos al sistema nacional de coordinación fiscal no mantendrían impuestos locales o municipales sobre la tenencia o uso de vehículos.

Sin embargo, esta reforma abre el camino para que se instituyan contribuciones para las tres esferas de gobierno sobre el mismo hecho generador en este caso la tenencia o uso de vehículos, por lo que en voz de algunos autores consideran que “La presencia de dos contribuciones sobre tenencia o uso de vehículos automotores, es fuente de problemas sobre la potestad tributaria federal y local, apoyándose en una llave impositiva concurrente, lo que no deja de conducir al discutido asunto de la doble tributación; sobre todo, ahora que la misma Ley Federal del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos abre el camino en forma indebida, para crear tributos locales o municipales sobre la misma materia o hecho generador de tal contribución, sin poner un límite, sin especificarse legalmente hasta qué punto puede ejercitarse esa facultad impositiva de la Federación y de las Entidades Federativas...”⁹.

El 15 de diciembre de 1999, se adicionó el artículo 15-C, que regula el procedimiento para determinar el monto del impuesto a la tenencia vehicular para automóviles usados, el impuesto se deja de calcular con base en el erogado el año anterior y ahora es sobre el valor total del vehículo, es a partir de este momento en que inicia la inconstitucionalidad de la determinación de base gravable para los automóviles usados toda vez que la base gravable se debe realizar tomando en cuenta el valor total del vehículo .

Como lo mencionamos entre reformas, adiciones y disposiciones derogadas, en la presente ley se tienen más de 22 reformas, siendo innecesaria

⁹ Sánchez Gómez, Narciso Op. Cit. Los Impuestos y la Deuda Pública. Página 222.

las exposición de cada una de ellas, por lo cual hicimos mención de aquellas que a nuestro parecer resultan más importantes para este trabajo y que significaron un cambio sustancial al ordenamiento en estudio, dejando de lado aquellas reformas en las que únicamente cambiaban las tasas o tarifas aplicables a los vehículos, con esto pretendemos que el lector tenga una idea general de los cambios que ha sufrido la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Estos cambios a lo largo de más de veinte años, han servido para reformar casi en su totalidad la Ley de Tenencia o Uso de Vehículos, cuya última reforma fue efectuada el 01 de abril de 2008, sin embargo la reforma que nos interesa se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el día miércoles 1 de Diciembre del año 2004, para entrar en vigor el primero de enero del año 2005.

Derivado de lo anterior procedamos a realizar el estudio de la última reforma efectuada a la base gravable de la ley en comento, por ser este el último antecedente con el que contamos de la actual Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, misma que se encuentra vigente.

3.3.1. ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

La Ley en estudio después de haber sido reformada en veintitrés ocasiones, ha pasado realmente a ser un nuevo ordenamiento jurídico, conservando ciertos aspectos de la ley original de 1980, se dice lo anterior ya que esta nueva Ley se encuentra conformada por 24 artículos agrupados en seis capítulos que van del I al V además de un III-A, donde se regulan prácticamente todos los aspectos técnicos para el cálculo del impuesto y los elementos del mismo tales como la base, tasa, tarifa, etc.

El Capítulo I, denominado “Disposiciones Generales”, abarca de los artículos 1 al 4, seguido por el Capítulo II, que regula a los “Automóviles” que van

del artículo 5 al 10 (actualmente derogado). El Capítulo III, dedicado a “Otros Vehículos” regula del artículo 11 al artículo 15-A, además de que se adicionó un Capítulo III-A, que regula a los “vehículos usados” cuyos artículos van del 15-B al 15-D. El Capítulo IV denominado de las “Participaciones a las Entidades Federativas” que incluye a los artículos 16 y 16-A y por último el Capítulo V, de las “Obligaciones” consistente de un solo artículo el actual artículo 17.

El lector se preguntara el porque aseveramos que la ley en estudio se encuentra integrada por 24 artículos si solo mencionamos 17, que la conforman, en efecto como lo veremos más adelante en el cuadro que servirá de apoyo para demostrar nuestra afirmación ya que en ocasiones el legislador en lugar de proporcionar un número consecutivo a algún artículo que crea, lo único que hace es proporcionarle el mismo número aumentando una letra (A, B, C, etc.) para diferenciarlos, cuando en realidad se trata de otro artículo.

Dicho lo anterior se muestra la siguiente tabla que nos muestra como se encuentra estructurada la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y se explica el contenido de cada uno de los artículos que la componen.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS		
Capítulo I. Disposiciones Generales.	<ul style="list-style-type: none"> • sujetos del impuesto. • Objeto. 	Art. 1°, primer y segundo párrafo.
	<ul style="list-style-type: none"> • Época y Lugar de pago. 	Art. 1°, tercero a noveno párrafos.
	<ul style="list-style-type: none"> • Concepto de vehículo nuevo. • Valor total del Vehículo (base gravable). 	Art. 1-A fracc. I incisos a), b). Art. 1-A fracc. II.

	<ul style="list-style-type: none"> • Pago del impuesto por entidades de derecho público. • Responsables solidarios. • Comprobación del pago del impuesto. 	<p>Artículo 2º.</p> <p>Artículo 3º.</p> <p>Artículo 4º.</p>
<p>Capitulo II.</p> <p>Automóviles.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • calculo del impuesto de Automóviles, ómnibus, camiones y tractores no agrícolas (nuevos). • para automóviles con capacidad de hasta 15 pasajeros. • Para automóviles con capacidad de más de 15 pasajeros. • Automóviles de más de diez años modelo. 	<p>Artículo. 5º.</p> <p>Art. 5º. Fracción I.</p> <p>Art. 5º. Fracción IV.</p> <p>Art.5º. Fracción V.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • Conceptos: marca, año, modelo, versión, etc. 	Artículo 7º.
	<ul style="list-style-type: none"> • Exención del pago del impuesto de los vehículos regulados en el presente capitulo. 	Artículo 8º.
	<ul style="list-style-type: none"> • Requisitos para gozar de la exención prevista en las fracciones II y V del Art. 8º. 	Artículo 9º.
<p>Capitulo III.</p> <p>Otros Vehículos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • vehículos considerados en este capitulo. 	Artículo 11.
	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo del impuesto de aeronaves nuevas. 	Artículo 12.
	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo del impuesto de embarcaciones, veleros, esquís, etc., nuevos. 	Artículo 13.
	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo del impuesto de motocicletas nuevas. 	Artículo 14.
	<ul style="list-style-type: none"> • Vehículos de más de diez años de fabricación anteriores a esta ley. 	Artículo 14-A.
	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo del impuesto de automóviles eléctricos nuevos. 	Artículo 14-B.
	<ul style="list-style-type: none"> • Actualización de valores para el cálculo del impuesto de automóviles, aeronaves y motocicletas nuevas y de más de 10 años de fabricación. 	Artículo 14-C.

	<ul style="list-style-type: none"> Exención del impuesto de Otros Vehículos. 	Artículo 15.
	<ul style="list-style-type: none"> Obligación de las autoridades de no expedir certificados de aeronavegabilidad en ciertos casos. 	Artículo 15-A.
Capítulo III-A. Vehículos Usados.	<ul style="list-style-type: none"> cálculo del impuesto de vehículos usados de fabricación nacional o importada de más de 15 pasajeros, comprendiendo a los automóviles eléctricos, aeronaves y motocicletas. 	Artículo 15-B. párrafos primero y segundo.
	<ul style="list-style-type: none"> Cálculo del impuesto tratándose de automóviles de servicio que pasen a ser de servicio público de transporte los denominados "taxis". 	Artículo 15-B. párrafo tercero. Fracciones I y II.
	<ul style="list-style-type: none"> Cálculo del impuesto tratándose de automóviles de fabricación nacional o importados de hasta nueve años anteriores al de aplicación de la ley destinados al transporte de hasta quince pasajeros. 	Artículo 15-C. incisos a) y b).
	<ul style="list-style-type: none"> Cálculo del impuesto tratándose de embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motores usados. 	Artículo 15-D. incisos a) y b).
Capítulo IV. Participaciones a las Entidades Federativas.	<ul style="list-style-type: none"> prohibiciones y facultades de los Estados adheridos al sistema nacional de coordinación fiscal y al Distrito Federal para establecer gravámenes a la Tenencia o Uso de Vehículos. 	Artículo 16.
	<ul style="list-style-type: none"> Incentivos a las Entidades federativas que celebren convenios de colaboración administrativa en materia de dicho impuesto, y como consecuencia de ello embarguen vehículos por tenencia ilegal en el país de los mismos. 	Artículo 16-A, Párrafos primero y segundo.
	<ul style="list-style-type: none"> Sanciones aplicables a las Entidades Federativas como consecuencia de la documentación indebida de vehículos internados en el territorio del Estado. 	Artículo 16-A, Párrafo Tercero.
	<ul style="list-style-type: none"> Integración del Registro Vehicular. 	Artículo 16-A, párrafo Cuarto.

<p>Capítulo V. Obligaciones.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Obligaciones de los Fabricantes, Ensambladores, Distribuidores autorizados y comerciantes en el ramo de vehículos de presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información relativa al precio de enajenación de los vehículos que comercialicen. 	<p>Artículo 17.</p>
--------------------------------------	---	---------------------

Como se puede advertir el cuadro supratranscrito nos muestra un extracto del contenido actual de la ley en estudio, encontrando que los elementos del impuesto a la tenencia vehicular se localizan en el artículo 1o. que establece el objeto de la misma, que es regular la tenencia o uso de vehículos, los sujetos obligados son las personas físicas y morales que tengan o usen dichos vehículos, presumiendo la ley que el usuario o tenedor es el propietario del mismo.

La época de pago que establece la ley es que el impuesto se debe de cubrir dentro de los tres primeros meses de cada año, salvo cuando se trate de vehículos nuevos o importados ya que en este caso el impuesto se pagará y enterará en el momento en que se solicite su registro, permiso provisional para circulación en traslado o alta del vehículo.

El lugar de pago, el impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que la autoridad Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal autorice el registro, alta o expida el permiso provisional para circulación en traslado.

En cuanto a la base gravable, la misma fue modificada mediante reforma efectuada a la Ley en el año de 2004, dicha base se encuentra prevista en la fracción II del artículo 1-A, la cual establece que el valor total del vehículo es: “el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía para importar autos usados o comerciante en el ramo de vehículos, según sea el caso, al consumidor, incluyendo el equipo que provenga de fabrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor incluyendo las contribuciones

que se deban de pagar con motivo de la importación, sin incluir el impuesto al valor agregado”.

Sin duda alguna, en la Ley actual se encuentran previstos todos los elementos del impuesto a la tenencia vehicular, ya que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5º, obliga a que toda disposición de carácter fiscal debe de contar con dichos elementos, por lo que en un principio la ley en comento puede ser considerarla legal, se dice lo anterior debido a los argumentos que expondremos más adelante.

Con esto damos por concluido el capítulo III, lo único que nos resta decir es que hemos presentado lo antecedentes que conocemos del impuesto a la tenencia vehicular, mismos que nos sirven para saber cuando y porque se establece el impuesto que aquí estudiamos, asimismo realizamos un extracto de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, desde su establecimiento hasta el día de hoy, invitando al lector a continuar con nuestro siguiente tema de exposición que encierra la culminación de nuestro trabajo y en el que demostraremos la veracidad de la hipótesis planteada como tema central del mismo, así pues procedamos al estudio del siguiente capítulo denominado: “LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS”.

CAPITULO IV.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

El actual Capitulo representa la culminación del presente trabajo en donde esperamos que de una manera sencilla podamos exponer al lector el porque nuestra afirmación de la Inconstitucionalidad de la base gravable establecida en la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Al plantear la inconstitucionalidad de la fracción II, del artículo 1-A, que resulta aplicable tanto a automóviles como a otros vehículos, centraremos nuestro estudio principalmente en lo que respecta a los automóviles, dejando de lado a los denominados “otros vehículos” ya que consideramos que el impuesto recaudado por concepto de la tenencia vehicular se debe en gran medida a los usuarios o tenedores de automóviles, por ser el vehículo más utilizado por la generalidad de la población, toda vez que comúnmente el particular al adquirir un automóvil piensa en este como un medio de transporte, que le sirve no solo para trasladarlo a él si no a varias personas a la vez, lo que también podemos realizar en otro tipo de vehículos como son: embarcaciones, yates, motocicletas, etc., sin embargo por sus características técnicas no están diseñados para el uso cotidiano.

Ahora bien, recordemos algunas cuestiones que nos permitirán ubicar al impuesto en estudio, con base en las clasificaciones que citamos en el capitulo primero.

La tenencia vehicular es un impuesto directo, ya que recae de forma inmediata sobre el tenedor o usuario del vehículo pues las cualidades de sujeto pasivo y pagador del tributo recaen en la misma persona, se suprime a todo intermediario y no se traslada el monto del gravamen a terceras personas; también

es Objetivo porque no grava a las personas sino al Objeto (bien); es Real porque grava la riqueza del contribuyente y no a la persona; así mismo se puede decir que tiene fines fiscales porque sirve para que los sujetos obligados al pago del impuesto contribuyan al Gasto Público.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos cumple con lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, al establecer los elementos que toda contribución debe contener como son el sujeto, objeto, la base, tasa o tarifa y época de pago.

También cuenta con varios apartados que sirven para ubicar a los automóviles y demás vehículos gravados por dicho ordenamiento jurídico, estableciendo la diferencia entre vehículos nuevos y usados, así como la forma en que debe determinarse el impuesto a cubrir por cada uno de ellos.

Una vez que hemos traído a colación la clasificación del impuesto, resulta importante mencionar que un contribuyente al determinar la cantidad líquida que deberá cubrir por el uso o la tenencia de su vehículo, tiene que contar con una cantidad sobre la cual calculará el monto del impuesto, esta cantidad se encuentra prevista en la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, y en la materia fiscal es conocida como base gravable.

La base gravable recordando al autor Jiménez González citado en el capítulo primero nos dice que "...no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley da como resultado el monto del tributo a pagar"¹, esta base a la que tanto nos hemos referido en este escrito, se encuentra prevista en la fracción II del artículo 1-A.

¹ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 9ª edición, Editorial Thomson. México D. F. 2004.

4.1. ANÁLISIS DE LA BASE GRAVABLE PREVISTA EN LA FRACCIÓN II, DEL ARTÍCULO 1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

Un antecedente muy importante es que la fracción II, del artículo 1-A, fue adicionada a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos el día 15 de diciembre de 1995, ya que en años anteriores no existía un artículo específico para ella, sin embargo dicha base se encontraba inmersa en un párrafo del artículo 5o, de la Ley muy similar a como la conocemos hoy, ya que tomaba como base para la determinación del impuesto el precio de venta del vehículo.

Dicha fracción desde su inclusión en la ley de 1995, se mantuvo vigente sin modificación alguna hasta el 31 de diciembre de 2004, fecha en que se modificó por considerarla inconstitucional, porque incluía elementos ajenos a la manifestación de la riqueza, como lo era el Impuesto al valor agregado, por lo que la modificación fue en el sentido de excluir el IVA de la fracción II del artículo 1-A, pero dicha modificación no fue suficiente ya que esta inconstitucionalidad sigue prevaleciendo hasta el día de hoy, al seguir considerando elementos ajenos que no atienden la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Se dice lo anterior ya que la base gravable contenida en la fracción II del artículo 1-A, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, fue modificada el 1 de diciembre del año 2004, mediante decreto quedando de la siguiente manera:

“Artículo 1o.-A. Para efectos de esta Ley, se entiende por:

I...

II. Valor total del vehículo, el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía como empresa para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos, según sea el caso, al consumidor, incluyendo el equipo que provenga de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor, incluyendo las contribuciones

que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado”.

Como se puede advertir en el párrafo anterior la ley establece la forma en que se encuentra conformado el valor total del vehículo o mejor dicho la base gravable, encontrándose integrada de la siguiente manera:

I.- En primer lugar por el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía como empresa para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos, según sea el caso, al consumidor, incluyendo el quipo que provenga de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor.

Es decir, la autoridad con la finalidad de abarcar el mayor número de situaciones existentes, estableció que el valor total sería el precio de venta no sólo del distribuidor autorizado sino además se extendió al precio de venta del fabricante, ensamblador, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía, para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos, al consumidor, pero no hay pronunciamiento alguno respecto de la comercialización que realicen los particulares entre ellos, es decir ¿Cuál sería el valor que se tomaría en cuenta para determinar el impuesto? en dicha situación la ley considera que el impuesto a cubrir es el consignado en la factura.

II.- En segundo lugar, se incluyen las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación a excepción del impuesto al valor agregado.

De lo que podemos determinar que dentro del valor de enajenación se deben de incluir las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación del vehículo exceptuando el Impuesto al Valor Agregado, quiere decir que al precio del automóvil o de cualquier otro vehículo se le deben de adicionar los impuestos con motivo de la importación, si es el caso.

Se dice lo anterior, ya que en el supuesto de que el vehículo no sea fabricado dentro del territorio nacional (considerados como de procedencia extranjera) y este haya sido importado, el importador se encuentra obligado a cubrir el o los gravámenes con motivo de la importación y una vez que se efectúe la enajenación del vehículo se tendrá que incorporar al valor de venta, el impuesto ya cubierto por el importador, por que así lo establece la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos para determinar el valor total del vehículo.

Es de precisar que aun cuando el artículo 1-A, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no menciona otros elementos que se deben de tomar en cuenta para determinar el valor total del vehículo, no debe de pasar inadvertido que el usuario o tenedor de un automóvil, debe de considerar dentro del valor total un elemento más que es el Impuesto sobre Automóviles Nuevos y en términos del artículo 11 de la Ley que regula dicho impuesto se establece lo siguiente:

“Artículo 11.- No procederá la devolución ni compensación del impuesto establecido en esta Ley, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

Para los efectos de esta Ley, no se considerarán automóviles nuevos, aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley, incluyendo los que se devuelvan al enajenante.

Los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados de automóviles o comerciantes en el ramo de vehículos, no harán la separación del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación”.

Como se puede advertir el artículo 11o. de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, establece en el párrafo tercero que los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados de automóviles o comerciantes en el ramo de vehículos, no harán la separación del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación, por su parte el artículo 9o. dispone el

momento en que se considera que se ha enajenado un automóvil, presentando cuatro supuestos siendo los siguientes:

“Artículo 9o.- Se considera que se enajena un automóvil en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

I.- Se envíe al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el automóvil.

II.- Se pague parcial o totalmente el precio.

III.- Se expida el comprobante de la enajenación.

IV.- Al incorporarse al activo fijo o al transcurrir el plazo de un año a que se refiere el primer párrafo del artículo 6o. de esta Ley”.

Lo anterior significa, que una vez realizada la enajenación de un automóvil, por haberse configurado alguno de los supuestos previstos en el artículo 9o. de la ley del ISAN, se expedirá un documento que ampara dicha enajenación a este documento se le conoce como factura o carta factura, en el que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 11o. no se hará la separación de este impuesto, lo que significa que el consumidor que adquiera un automóvil nuevo tendrá incluido en el valor del vehículo el impuesto sobre automóviles nuevos, un elemento más que forma parte de la base gravable y que debe de ser considerado como parte del valor total del automóvil.

Ahora bien, el Impuesto sobre automóviles nuevos, debe de ser cubierto una sola vez, cuando el automóvil es nuevo, por lo que pudiera pensarse que un vehículo usado se encuentra libre de dicho gravamen, esto debiera de ser así, sin embargo tratándose de vehículos importados definitivamente al país, aunque se trate de un vehículo usado este deberá de cubrir el citado impuesto ya que así lo determina la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

En ese sentido el lector se podrá percatar que ningún automóvil ya sea extranjero (nuevo o usado) o nacional, escapa del pago del impuesto sobre automóviles nuevos, lo que se puede advertir en la Ley Federal del Impuesto

Sobre Automóviles Nuevos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

Por lo tanto al interpretar lo dispuesto por los artículos 9o. y 11o. de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, aunado a lo que establece la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, podemos asegurar que la base gravable se integra de la siguiente manera:

1.- Para vehículos nacionales el valor total del vehículo se encuentra integrado por el precio de enajenación por el fabricante al consumidor, incluyendo el equipo común o de lujo más el impuesto sobre automóviles nuevos, cuya formula seria de la siguiente forma: $VTV = PE + ISAN$.

2.- Tratándose de vehículos extranjeros, importados de manera definitiva al país a los conceptos anteriores se adicionaran los gravámenes que se hubieran generado por la importación, quedando nuestra formula de la siguiente manera: $VTV = PE + ISAN + IGI$.

En donde: VTV = equivale al valor total del vehículo, PE = consiste en el precio de enajenación, $ISAN$ = equivale al impuesto sobre automóviles nuevos, e IGI = equivale a impuestos generales de importación.

De lo que se concluye que no solamente debemos de tomar en cuenta lo que establece la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, para determinar el valor total del vehículo, sino que además debemos de considerar lo que establece la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, ya que ambos ordenamientos jurídicos resultan complementarios, para determinar la base gravable del impuesto a la tenencia vehicular.

4.2. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

El argumento principal para demostrar la inconstitucionalidad de la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, consiste en que dicha fracción viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es así, ya que dentro de la base gravable prevista en la fracción II, del Art. 1-A, se incluyen elementos ajenos que no tienen relación directa con la capacidad contributiva del sujeto obligado, por lo que la misma se torna en desproporcional y por consiguiente el impuesto que tiene que cubrir el sujeto obligado resulta oneroso y desproporcionado violando con ello el principio de proporcionalidad tributaria que prevé el artículo 31 de la constitución.

En efecto la proporcionalidad que establece nuestra carta magna, ha sido interpretada por la Suprema corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que todos los ciudadanos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, es decir conforme este principio los gravámenes deben de establecerse atendiendo a la capacidad económica de las personas.

Así mismo el pleno de nuestro más alto tribunal mediante jurisprudencia número 10/2003, cuyo rubro es **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”**, establece lo que debe de entenderse por proporcionalidad, manifestando que esta debe de atender a la capacidad contributiva, es decir nuestro tribunal ha manejado indistintamente el término capacidad económica y capacidad contributiva, sobre esto hemos manifestado

anteriormente que resulta erróneo dicho manejo por lo cual consideramos que el término correcto es el de Capacidad Contributiva.

Se dice lo anterior ya que atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, se esta en una mejor aptitud de saber en que medida el contribuyente puede aportar al gasto público, toda vez que se tomaría en cuenta su capacidad real para contribuir, puesto que "...la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos." ²

Por ello consideramos que lo correcto es atender a la capacidad contributiva del sujeto obligado, pues solo así se puede saber si esta en aptitud de contribuir al gasto público o no, lo que en la presente Ley no sucede ya que la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no toma en cuenta la capacidad de contribución debido a las cuestiones que a continuación presentaremos.

En primer lugar la fracción en estudio establece que el valor total del vehículo es el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, etc. al consumidor, incluyendo las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación a excepción del impuesto al valor agregado, por lo que se advierte que al incluir la fracción citada, elementos como son las contribuciones que se paguen con motivo de la importación es claro que se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues no se atiende la capacidad real de contribución de los sujetos pasivos.

Además, de que no solo resulta desproporcional por que se incluyan en la base gravable las contribuciones que se paguen con motivo de la importación del

² Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. OP. Cit. Página. 55.

vehículo, sino porque también se incluye en dicha base el impuesto sobre automóviles nuevos, impuestos que no son separados o mejor dicho no son disminuidos al momento de aplicar la tasa prevista en la Ley, para cuantificar el monto total del impuesto a la Tenencia Vehicular.

Ya que una cosa es el valor real de un automóvil sin los impuestos mencionados y que el adquirente tiene capacidad económica para adquirir, y otra distinta cuando se incrementa el valor de ese vehículo por elementos ajenos al incluirse los impuestos mencionados, lo que no debe de entenderse en el sentido de que en realidad el sujeto se encuentra en aptitud de contribuir al gasto público en dicha proporción.

IMPUESTOS A LA IMPORTACIÓN.

Respecto a los impuestos que se deben de pagar con motivo de la importación de vehículos automotores, podemos decir lo siguiente:

En el caso de que un automóvil que no se produzca dentro del territorio nacional el mismo deberá ser importado del lugar de su fabricación, lo que es muy habitual en nuestro país pues con la globalización se han abierto las fronteras para dar paso a la libre competencia económica, prueba de ello son los tratados de libre comercio que México ha celebrado con América del norte y la Unión Europea, esto ha propiciado que fabricantes de automóviles de diversas marcas de vehículos (todas ellas extranjeras) instalen sus establecimientos en nuestro país para la venta de los vehículos, o por medio de sus distribuidores autorizados enajenan los automóviles, por lo tanto para tener a la venta dichos vehículos se tienen que importar de distintos países, el resultado de esto es que se tengan que cubrir impuestos o tarifas arancelarias por la importación de los vehículos.

En ese sentido, es de precisar que el impuesto que los distribuidores de automóviles, cubren al momento de realizar la importación de sus vehículos a

territorio nacional, es el que se toma en cuenta y se incluye en el valor total del vehículo lo cual es del todo ilegal debido a que, una vez importado el automóvil en la aduana correspondiente el importador cubre los impuestos por la importación del mismo.

Sin embargo, una vez que ya fue pagado el impuesto o los aranceles que correspondan, dichas cantidades se deberían de restar al valor total del vehículo y no incorporarlo como lo establece la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pues de no hacerlo así se cae, en el absurdo de que el tenedor o usuario del vehículo, pague un impuesto como es la tenencia o uso de vehículos sobre otro que es el impuesto a la importación, es decir paga impuesto sobre impuesto, lo que a fin de cuentas resulta inconstitucional.

Ahora bien, con respecto a los vehículos producidos en territorio nacional, estos no tienen el problema de que se incluya en el valor total del vehículo, el impuesto a la importación puesto que dichos vehículos no tienen que ser importados se encuentran libres de este impuesto, por lo que en primera instancia se pudiera pensar que se atiende a la capacidad contributiva del tenedor o usuario del vehículo, pero no es así ya que aunque se liberan de los impuestos a la importación no sucede lo mismo con el impuesto sobre automóviles nuevos como lo veremos enseguida.

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.

El impuesto sobre automóviles nuevos, es cubierto según la ley del ISAN, por las personas físicas o morales que enajenen automóviles nuevos o que importen al país de manera definitiva automóviles, sin que interese saber si el vehículo es nuevo o usado, así mismo este impuesto es aplicable tanto a vehículos nacionales como extranjeros.

La Ley del ISAN no dispone que deba separarse la cantidad erogada por concepto de automóvil nuevo del valor total del automóvil, por lo tanto esta se toma en cuenta al momento de determinar la cantidad que ha de cubrirse como pago del impuesto a la tenencia vehicular, lo que deviene en ilegal puesto que el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, fue cubierto por el enajenante del vehículo por ser un automóvil nuevo o por el importador, ya que la condicionante para cubrir el ISAN es que el vehículo sea nuevo o importado.

Entonces una vez que ha sido cubierto el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, este debe de desaparecer ya que no existe ningún motivo por el cual se tenga que conservar, por que ya fue pagado por el sujeto obligado, sin embargo al no desincorporarlo del valor total del vehículo hace que el precio de este último se incremente, elevando de esa manera la base gravable y por ende la cantidad del impuesto que se ha de cubrir por concepto de Tenencia vehicular.

Con esto tenemos, que al incluirse elementos ajenos en la base gravable prevista en la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no se atiende a la capacidad real de contribución del sujeto pasivo lo que con lleva una desproporcionalidad del pago del impuesto siendo inconstitucional la citada fracción.

Asimismo, se crea incertidumbre al adquiriente de un vehículo toda vez que no puede conocer con certeza cual es la cantidad que por impuesto sobre automóviles nuevos tiene que pagar, ni por los impuestos a la importación si es que fuere el caso, ya que la ley dispone que no se hará la separación de ambos impuestos en el documento que ampare la enajenación del automóvil, siendo estos la factura o carta factura por lo que se deja al sujeto pasivo en estado de incertidumbre e indefensión.

Ahora bien, para reforzar nuestro dicho citaremos los argumentos manejados por especialistas en materia fiscal, publicados en la revista

denominada prontuario fiscal en donde manifiestan que la fracción II, del artículo 1-A, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos hasta el año 2005, “es inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria, porque no gravaba el verdadero valor patrimonial del sujeto, si no que gravaba un valor ficto que no tiene relación alguna con la situación particular del causante”³, por lo cual era procedente la concesión del amparo a todo aquel sujeto obligado al pago de dicho tributo.

De igual forma argumentan que con base en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, el hecho imponible lo constituye la tenencia o uso de vehículos propiedad de los contribuyentes, sin embargo la fracción II del 1-A, “considera elementos ajenos al hecho imponible como lo es el impuesto pagado por la importación del bien, que nada tiene que ver con la capacidad contributiva, en razón de que para pagarse dicho impuesto debe aplicarse sobre el valor de éste más dicho impuesto pagado por la importación, por lo que deja de considerar elementos o circunstancias que no tienen relación directa o inmediata con la capacidad contributiva y el objeto del tributo.”⁴, lo que hace que el valor del bien incremente fictamente la base ocasionando que se pague un impuesto exorbitante y ruinoso, ya que no tiene que ver con el verdadero valor del bien objeto del tributo.

Para concluir manifiestan que la base establecida en el artículo 1-A, “constituye una hipótesis de doble tributación donde se acumulan distintos gravámenes para contribuir con otro diverso (pago de tenencia), por lo que se torna violatorio del principio de proporcionalidad tributario.”⁵

De los argumentos citados se aprecia que la fracción II, del artículo 1-A, incluye elementos ajenos que no denotan una capacidad real de contribución del

³ Prontuario de Actualización Fiscal. número 373. 2ª quincena, abril 2005, Editorial. Gasca, Sicco. Página 116.

⁴ Ibidem Página 118.

⁵ Ibidem Página 120.

sujeto pasivo, toda vez que se incluyen el impuesto sobre automóviles nuevos y los impuestos que se generen con motivo de la importación lo que torna al impuesto en desproporcional.

Ahora bien, si atendemos a la hipótesis establecida en la Ley esto es que si a la base gravable se le incorporan el impuesto a la importación y el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, además de ser inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad tributaria, dicha inconstitucionalidad prevalecería en el tiempo, es decir se presentaría año con año, puesto que una vez que se haya realizado por primera vez el pago de la tenencia o uso de vehículos, teniendo como base gravable el valor factura (valor total del vehículo), en dicha base se incluirán los impuestos ya mencionados y al no desincorporarlos quedaran inmersos en los sucesivos pagos que se realicen, ya que para determinar el impuesto a la tenencia o uso de automóviles siempre se toma como base gravable el valor consignado en la factura.

Se dice lo anterior ya que el artículo 5o., de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que regulan lo relativo a los automóviles nuevos con independencia de que sean nacionales o extranjeros (importados), dispone en su fracción I, que para los automóviles de hasta 15 pasajeros, al valor total del vehículo se le aplicara la tarifa establecida en la tabla que se muestra en el propio numeral.

Esto es, que una vez incluidos en la base gravable el impuesto sobre automóviles nuevos y los correspondientes a la importación, a esa base que es considerada como valor total del vehículo se le aplicara la tarifa que prevé el propio artículo 5o., obteniendo así la cantidad que se deberá de cubrir por concepto de impuesto a la tenencia vehicular, lo que resulta inconstitucional porque se incluyen elementos ajenos a la manifestación real de contribución del sujeto pasivo, es decir desde que un vehículo es nuevo encontramos una ilegalidad en el presente impuesto.

Sin embargo, la inconstitucionalidad que ya hemos manifestado no se agota una vez que se haya cubierto el impuesto cuando el vehículo es nuevo, ya que cuando el automóvil es usado, esto es que sea un modelo de hasta nueve años anteriores al de aplicación de la Ley, sin importar si es nacional o extranjero (importado) el procedimiento para determinar el impuesto que se ha de cubrir por la tenencia de automóviles usados se realizará con base en lo que dispone el artículo 15-C.

Dicho procedimiento establece que la cantidad que se tendrá que cubrir será la que resulte de aplicar al valor total del automóvil un factor de depreciación de acuerdo al año modelo del vehículo, dicho factor va en función de los años de antigüedad del automóvil, la cantidad obtenida se actualizará con base en el artículo 14-C de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y al resultado se aplicara la tarifa prevista en el artículo 5o. de la misma ley.

Esto significa que al año siguiente cuando el contribuyente efectúe el pago del impuesto su vehículo ya dejó de ser nuevo, sin que dicha cuestión sea considerada, pues se toma como base nuevamente el valor total del vehículo al que se le aplicará un factor de depreciación que corresponde a los años de antigüedad del automóvil y se actualizará de acuerdo a lo previsto por el artículo 14-C de la Ley, sin embargo como se ha venido mencionando el valor total del vehículo ya tiene incluidos el impuesto sobre automóviles nuevos y los impuestos a la importación, pero para los ejercicios subsecuentes el vehículo ya no es nuevo, ni se tuvo que importar de nueva cuenta, pero la ley considera que dichas manifestaciones se dan año con año.

Es decir, al no desincorporarse los impuestos ya mencionados de la base gravable se cae en el error de considerar que el automóvil todos los años que se paga el impuesto a la tenencia vehicular es nuevo e igualmente que la importación se realiza cada año, ya que el contribuyente continua pagando sobre una base ficta que considera elementos ajenos a su capacidad contributiva porque desde el

principio se le incorpora el impuesto sobre automóviles nuevos y los impuestos a la importación y estos siempre se encontraran integrados al valor total del vehículo, aun cuando el mismo ya dejo de ser nuevo y ya fue cubierto el o los impuestos con motivo de la importación, lo que torna al impuesto en desproporcional violando con ello la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Para que el lector tenga conocimiento de lo que se ha mencionado citaremos un caso en específico, para tener una idea más clara de lo que hasta este momento se ha mencionado.

En los últimos años las empresas automotrices ha nivel mundial han visto en nuestro país un buen mercado para la venta de sus vehículos, por lo que diversas marcas de automóviles, preponderantemente europeas y asiáticas han ingresado al país.

El ejemplo que mencionaremos se refiere a un vehículo de procedencia extranjera, un automóvil marca Fiat, modelo 2004 sedan, básico adquirido por el contribuyente ese mismo año, cuyo precio consignado en factura es de \$107,990.00 (Ciento Siete Mil Novecientos Noventa pesos 00/100 M.N.), sin que en la factura se encuentre desglosado el impuesto sobre automóviles nuevos, por ser un automóvil nuevo, ni los impuestos pagados con motivo de la importación, por lo cual la cantidad ya mencionada tiene incorporados los conceptos citados y es esta cantidad la que se tomó como base gravable, para determinar el monto del impuesto.

En esa tesitura tenemos que la base gravable del vehículo es conocida por la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, como valor total del vehículo siendo este de \$107,990.00 (como se puede advertir en la factura que se agrega como anexo 1, al final de este capítulo), y de acuerdo con el artículo 5º de la Ley, le correspondía para el año de 2004, una tasa de 2.6% sobre dicho valor, dando la cantidad de **\$2,807.74** por concepto de impuesto a la tenencia vehicular,

cantidad que concuerda con la erogada por el contribuyente para ese año como se puede observar en el formato único de control vehicular, que se anexa (anexo2) y dicho resultado lo podemos obtener realizando el procedimiento que establece el siguiente artículo:

“ARTICULO 5o.- Tratándose de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, el impuesto se calculará como a continuación se indica:

I. En el caso de automóviles nuevos, destinados al transporte hasta de quince pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, la siguiente:

TARIFA”

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	450,000.00	0.00	2.6
450,000.01	866,000.00	11,700.00	7.6
866,000.01	1,164,000.70	43,316.00	11.6
1,164,000.01	1,462,000.00	77,884.00	14.6
1,462,000.01	En adelante	121,392.00	16.6

Como se puede advertir el artículo 5o, establece la tarifa aplicable para cada uno de los rangos en que se encuentre el valor de un vehículo, por lo que el automóvil de nuestro ejemplo al tener un valor total de \$107,990.00., se situaba en el primer renglón que va de los \$0.01 (Cero pesos 01/100 MN) hasta \$450,000.00 (Cuatrocientos Cincuenta mil pesos 00/100 MN), correspondiéndole una tarifa de 2.6%, una vez multiplicado el valor total del vehículo por el porcentaje de la tarifa resulta un impuesto en la cantidad de **\$2,807.74**. (Dos Mil Ochocientos Siete Pesos 74/100 MN), esto se representa de la siguiente manera:

$$\mathbf{\$107,990.00 \text{ (valor total)} \times 2.6\% \text{ (tarifa)} = \mathbf{\$2,807.74 \text{ (impuesto a pagar)}}$$

Ahora bien, para el año 2005, la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que se debe de tomar en cuenta nuevamente el valor

consignado en la factura, pero ahora tenemos un vehículo que dejó de ser nuevo, ya que tiene un año de antigüedad por ende su valor comercial disminuye, sin embargo la ley para efectos de determinar el monto del impuesto toma en consideración el valor consignado en la factura cuando este era nuevo, sin que el legislador haya previsto que en ese valor total se incluyeron el impuesto sobre automóviles nuevos y el impuesto pagado con motivo de la importación, no es óbice a lo anterior el argumento que se sustenta en el hecho de que dependiendo de los años del vehículo le es aplicable un factor de depreciación con lo cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria, dicho argumento sería aplicable si al valor consignado en la factura se desincorporaran los impuestos que se incluyeron cuando el vehículo era nuevo.

Continuando con nuestro ejemplo, del vehículo marca Fiat, en el año 2005, pasó a ser un vehículo usado, por lo tanto el contribuyente tuvo que tomar como base gravable el precio consignado en la factura, pero ahora tiene que determinar el monto del impuesto de acuerdo con el artículo 15-C, ubicado en el capítulo III, de la Ley en comento, que regula lo referente a vehículos usados, dicho artículo establece el siguiente procedimiento para determinar el monto del impuesto.

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

a) El valor total del automóvil se multiplicará por el factor de depreciación, de acuerdo al año modelo del vehículo, de conformidad con la siguiente:

TABLA

Años de Antigüedad	Factor de Depreciación
1	0.850
2	0.725
3	0.600
4	0.500
5	0.400
6	0.300
7	0.225
8	0.150
9	0.075

b) La cantidad obtenida conforme al inciso anterior, se actualizará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14-C de esta Ley; al resultado se le aplicará la tarifa a que hace referencia el artículo 5o. de esta Ley.

Penúltimo párrafo (Se deroga).

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

Así tenemos que el valor del automóvil señalado en la factura o carta factura se multiplicará por el factor de depreciación, que depende de los años de antigüedad, de conformidad con la tabla que establece el propio artículo 15-C, esto es que nuestro valor total \$107,990.00 se multiplicara por el factor de depreciación que se encuentra en el primer renglón por tener un año de antigüedad, correspondiéndole un factor de 0.850, quedando de la siguiente manera:

$$\text{(Valor Total) } \$107,990.00 \times \text{(factor de depreciación) } 0.850 = 91791.5$$

La cantidad que se obtenga de tal operación, se multiplicara por el factor de actualización (para realizar la actualización se debe de realizar el procedimiento que se establece en el artículo 14-C); y al monto resultante se le aplicará la tarifa a que se refiere el artículo 5o. de la Ley de Tenencia Vehicular.

El artículo 14-C de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, dispone que para los efectos de lo que establece el artículo 5 de dicho ordenamiento jurídico, los montos de las cantidades que ahí se señalan se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal a aquél en el que se haya dado dicho incremento, aplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el

que se exceda el por ciento citado, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Esto es que la cantidad obtenida **\$91791.5** la tenemos que actualizar con base en el artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación, que establece que el monto de las contribuciones se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará un factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar, mismo que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período, representándose de la siguiente manera.

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del período}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del período}}$$

El período al que se encuentra sujeta la obligación tributaria del pago del impuesto a la tenencia vehicular es de un año, por lo tanto debemos de tomar el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior del año en que se va a efectuar el pago del impuesto y dividirlo entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior del último año en que se cubrió el impuesto.

El contribuyente de nuestro ejemplo adquirió su vehículo en febrero de 2004 efectuando el pago de la tenencia vehicular ese mismo mes y año, en el año 2005 efectuó el pago del impuesto en el mes de enero, por lo cual atendiendo a lo que dispone el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el mes anterior más reciente del periodo es Diciembre de 2004 correspondiendo un Índice de **112.550**, que se tiene que dividir entre el mes anterior más antiguo del período siendo Enero del mismo año el mes más antiguo del período perteneciéndole un Índice de **107.661**, publicados en el Diario Oficial de la Federación, representándose de la siguiente manera:

INPC del mes anterior al más reciente 112.550 = 1.0454

INPC del mes anterior al más antiguo 107.661

El factor de actualización es de **1.0454** que se tendrá que multiplicar por la cantidad obtenida al depreciar el valor total del vehículo cantidad que resulto ser de **\$91791.5** dando como resultado la cantidad de **\$95958.8341** como valor actualizado del automóvil.

Ahora bien con base en el procedimiento señalado en el artículo15-C a la cantidad obtenida como valor actualizado se le tiene que aplicar la tarifa prevista en el artículo 5o.,del la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que el 1 de diciembre de 2004, se modificaron las tarifas incrementándose en todos sus renglones, por lo tanto le correspondió al contribuyente una tarifa del 3.0% y no la de 2.6 % del año anterior, la razón de tocarle el 3.0% deriva de que el valor total actualizado del automóvil se ubica en el primer renglón como se podrá observar en la siguiente tabla.

“ARTICULO 5o.- Tratándose de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, el impuesto se calculará como a continuación se indica:

I. En el caso de automóviles nuevos, destinados al transporte hasta de quince pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, la siguiente:”

TARIFA”

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	428,768.31	0.00	3.0
428,768.32	825,140.79	12,863.05	8.7
825,140.80	1,109,080.70	47,347.45	13.3
1,109,080.71	1,393,020.60	85,111.46	16.8
1,393,020.61	En adelante	132,813.36	19.1

En esa tesitura a nuestro valor actualizado del automóvil que es de **\$95958.8341** le aplicamos la tarifa de 3.0% y nos da la cantidad de **\$2878.00** (Dos Mil Ochocientos setenta y ocho pesos 00/100 MN.) como impuesto enterable por concepto de uso o tenencia de automóviles para el año 2005.

Sin embargo, después de haber realizado varias veces esta operación para determinar el impuesto a enterar, nos percatamos que simplemente el resultado nunca coincidió con la cantidad pagada por el contribuyente en el año 2005, que fue de **\$2,395.00** (Dos Mil Trescientos Noventa y Cinco pesos 00/100 MN.) por concepto de impuesto a la tenencia vehicular, como consta en el recibo único de pago de contribuciones, en donde se muestra el impuesto cubierto por el sujeto de nuestro ejemplo y que se puede observar al final de este trabajo como anexo 3.

Aunque creemos que al contribuyente del ejemplo le aplicaron la tarifa del 2.6% para el año 2005, por lo cual le correspondió pagar mucho menos que en nuestro ejemplo ya que aplicando dicho porcentaje la diferencia es mínima entre el impuesto que le correspondía pagar y el impuesto cubierto y en cambio con base en el 3.0% la diferencia es de casi \$500.00 pesos y no creemos que el Estado sea tan benévolo como para condonar dicha cantidad al contribuyente.

Pensamos que el Estado previniendo que los tenedores o usuarios de automóviles se fueran a inconformar con el incremento a las tarifas, sencillamente opto por determinar a los contribuyentes con una cantidad menor a la que les correspondía, ya que de lo contrario el sujeto de nuestro ejemplo debía de pagar un impuesto mayor por su vehículo usado que cuando este era nuevo.

Al realizar esta nueva operación para los demás años, se advierte que no concuerdan con el impuesto erogado en esos años, lo que quiere decir que la autoridad no acata al pie de la letra el procedimiento previsto en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y opta por determinar al

contribuyente con una cantidad predeterminada que arroja el sistema informático, que aunque puede ser menor como en nuestro ejemplo esto no garantiza que en todos los casos sea igual, para todos los usuarios o tenedores de automóviles.

Esto es así ya que no obstante que la determinación del impuesto que hace la autoridad se le considera como una propuesta de pago, que el contribuyente puede rechazar, lo cierto es que el tenedor o usuario la más de las veces ignora el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pero aun conociendo dicho procedimiento, podemos asegurar que es demasiado técnico, como pudimos advertir en el ejemplo citado además de que como lo mencionamos las cantidades no coincidieron con lo pagado por el sujeto de nuestro ejemplo, por tal motivo a los contribuyentes no les queda otra que cubrir el impuesto de tenencia vehicular, con base en la propuesta de la autoridad.

Por lo tanto se deja en estado de incertidumbre al contribuyente, sobre lo que ha de pagar y se sujeta a este último a la férula de la autoridad para que sea ella quien determine cual es la cantidad que ha de cubrir el sujeto pasivo, pero dicho tema bien puede ser materia de un nuevo trabajo de investigación por ello continuaremos con el desarrollo de este estudio.

El propósito del ejemplo es para que el contribuyente se de cuenta del procedimiento que debe de realizar para obtener la cantidad que por concepto de impuesto de tenencia vehicular tiene que cubrir año con año, sin embargo esa no es la única finalidad ya que lo más importante es que el contribuyente advierta que las cantidades manejadas en el ejemplo tienen incluidos elementos ajenos que no atienden a su capacidad contributiva ya que si a la base gravable, (valor total del vehículo \$107, 990.00) consignada en la factura se le desincorporaran el impuesto sobre automóviles nuevos que tiene incluido y los impuestos con motivo de la importación, la cantidad que se tendría que cubrir por tenencia sería menor a la expuesta, pues como se puede observar en la documento que ampara la

enajenación de nuestro ejemplo en ningún momento se realiza el desglose de ISAN y de los impuestos pagados con motivo de la importación del automóvil.

Con esto reafirmamos que la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, viola el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, al incluir elementos ajenos que no atienden la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Lo único que nos resta es traer a colación el criterio que emitió nuestra Suprema Corte de Justicia, al determinar la constitucionalidad de la base gravable, sobre la que desarrollaremos una crítica contundente para con ello demostrar una vez más que la determinación de la base gravable prevista en la multicitada fracción del artículo 1-A es inconstitucional.

4.3. CRITICA A LA JURISPRUDENCIA QUE DECLARA CONSTITUCIONAL LA FRACCIÓN II, DEL ARTÍCULO 1-A, DE LA LISTUV.

Para la conclusión del presente trabajo es necesario hacer referencia a la tesis de jurisprudencia número P./J. 25/2005 emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 49/2004-PL., que se sustentó entre la primera y segunda salas del alto tribunal, sobre la constitucionalidad de la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Dicha jurisprudencia establece lo siguiente:

Registro No. 178290

Localización:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Mayo de 2005

Página: 6

Tesis: P./J. 25/2005

Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

Rubro: **TENENCIA** O USO DE **VEHÍCULOS**. EL ARTÍCULO 1o.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS AÑOS 2002, 2003 Y 2004).

Texto: Del precepto citado se advierte que la base del impuesto sobre **tenencia** o uso de **vehículos** se integra por el precio de su enajenación, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que deban cubrirse por su enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. Ahora bien, si se toma en cuenta que el objeto del impuesto es gravar la **tenencia** o uso de **vehículos**, es indudable que el hecho de que el artículo 1o.-A, fracción II, de la ley de referencia considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos elementos, al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.

Precedentes: Contradicción de tesis 49/2004-PL. Entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 5 de abril de 2005. Mayoría de cinco votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Gustavo Ruiz Padilla. Encargada del engrose: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Fernando Silva García.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintiséis de abril en curso, aprobó, con el número 25/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de abril de dos mil cinco.

Como podemos advertir la jurisprudencia de mérito establece que la fracción II, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no es inconstitucional ya que aunque incluya dentro de la base gravable, elementos ajenos como son el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones no viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, toda vez que dichos elementos al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.

Dicho criterio es contrario a lo que hemos manifestado a lo largo de nuestro trabajo, pues como se sostiene consideramos que resulta inconstitucional

la fracción II del artículo 1-A, toda vez que dentro de la base gravable de la tenencia vehicular se incluyen elementos ajenos a la capacidad de contribución del sujeto pasivo, prueba de ello esta en la jurisprudencia transcrita ya que la corte acepta que se incluyen estos elementos sin embargo manifiesta que como forman parte del precio reflejado en la factura, los mismos son indicativos de la capacidad económica del contribuyente, olvidándose del principio de proporcionalidad que ella misma ha interpretado.

Este criterio jurisprudencial fue al que se adhirió la corte por considerar que es el que debe de prevalecer, así que si nos dedicamos simplemente a criticarlo, nuestro estudio resultaría demasiado parcial, por ello es necesario revisar el proceso que llevo a cabo la corte para llegar a dicha resolución, es decir es necesario que revisemos la contradicción de tesis número 49/2004-PL., que se presento entre la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así tenemos que dentro de la ejecutoria de merito, el argumento total se desarrolla a partir del considerando cuarto, en donde se exponen los criterios opositores, siendo estos:

“Posición 1

La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el artículo 1º-A, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, al incorporar en la base del tributo elementos ajenos al valor de mercado del vehículo, consistente en el valor total del automóvil que se compone del precio de enajenación de éste, más las contribuciones generadas con motivo de dicha enajenación.”⁶

“Posición 2.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el hecho de que el artículo 1o.-A, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que estos elementos, al formar parte del

⁶ Contradicción de tesis 49/2004 PL. páginas 4-5.

precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.”⁷

Una vez expuestos los criterios opositores nuestro tribunal se dio a la tarea de argumentar y desarrollar el criterio que consideró que debía prevalecer, concluyendo con la constitucionalidad de la fracción II, del artículo 1-A, al considerar que no viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la constitución, como lo veremos a continuación.

El artículo 31 fracción IV de la constitución establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ahora bien por proporcionalidad la Corte establece en la ejecutoria que debemos de entenderla como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir “...la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad contributiva de los causantes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.”⁸

Así mismo, nuestro tribunal sostiene “...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”⁹.

⁷ Ibidem, página 8.

⁸ Ibidem, Página 15.

⁹ Contradicción de Tesis 49/2004 PL., página 15-16.

Como podemos advertir en los párrafos transcritos la corte en repetidas ocasiones manifiesta que todo tributo para ser proporcional debe de atender a la capacidad contributiva siendo esta la capacidad real de contribución del sujeto pasivo, debiendo encontrarse dicha capacidad en proporción de los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada, lo que no sucede en el presente impuesto como lo veremos en seguida.

En la foja número 21 de la ejecutoria, la Corte manifiesta que en efecto el artículo 1-A fracción II, por disposición del legislador incluye elementos ajenos que forman parte del valor total del vehículo como son el impuesto al valor agregado e impuesto sobre la adquisición de automóviles nuevos, dicho argumento se encuentra esgrimido de la siguiente manera.

“...

De los artículos transcritos se desprende que, tanto el impuesto al valor agregado como el impuesto sobre la adquisición de automóviles nuevos, por disposición del legislador, forman parte del ‘valor total del vehículo’, el que en todo caso, será el que tendrá que pagar el adquiriente de cualquier unidad automotriz.”

Aunque en este argumento la corte, manifiesta que se incluyen elementos ajenos que incrementan el precio de un vehículo, más adelante establece que la fracción de mérito no viola el principio de proporcionalidad previsto en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, toda vez que dichos elementos constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de un vehículo, razón por lo cual se incluyen dentro de la base gravable del impuesto a la tenencia vehicular, dicho argumento lo podemos apreciar en la foja 29 de la ejecutoria que dice así:

“De ese modo, no se viola la fracción IV, del artículo 31 constitucional porque en el artículo 1º-A, se haya establecido que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el contribuyente por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de un vehículo, razón por la cual se hace necesario su inclusión en la base del impuesto controvertido, que al gravar la tenencia o uso de vehículos tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren tales bienes; tanto es así, que el

artículo 1°-A combatido, estatuye que el precio total del vehículo incluye el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación de aquél, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.

Así, si el precio de enajenación constituye indefectiblemente el valor comercial o de mercado de un vehículo, no se contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al considerarse, para el cálculo del tributo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se cubran por la enajenación o importación de automotores, pues la capacidad económica para adquirir un vehículo, refleja capacidad contributiva”.

El argumento anterior nos parece equivocado ya que al manifestar la corte que aunque se incluyan otros impuestos dentro de la base gravable no se viola el principio de proporcionalidad tributaria pues solamente constituyen los diversos elementos que integran a dicha base y además establecer que la capacidad económica para adquirir un vehículo refleja capacidad contributiva es tanto como afirmar que si el sujeto obligado tiene para comprarse un vehículo tiene para contribuir al gasto público sin importar si en efecto dicha capacidad de contribución se encuentra realmente en función del hecho que pretende gravar.

Atendiendo el criterio emitido por la corte en donde manifiesta que la capacidad contributiva debe de encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada y que los presupuestos de hecho conllevan una naturaleza económica en forma de situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias se miden en función de esa riqueza, eso quiere decir que todo sujeto que tenga algún ingreso, rendimiento o utilidad o simplemente que manifieste tener alguna riqueza se encuentra obligado al pago de algún tributo, como puede ser ISR, IVA, IEPS entre otros o el mismo Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pero a diferencia de otros impuestos la tenencia vehicular no se paga por que tengamos algún ingreso, tampoco por que sea una utilidad o nos de algún rendimiento, entonces siguiendo el criterio de la corte es una manifestación de riqueza por lo tanto tenemos que contribuir al Gasto Público.

Lo cual creemos que resulta lógico porque con base en lo que establece la constitución es nuestra obligación contribuir al gasto público, pero ¿que debemos de tomar en cuenta para establecer un impuesto para que el sujeto pasivo contribuya de una manera proporcional? pues bien aquí la corte menciona que el presupuesto de hecho de todo impuesto con lleva una naturaleza económica en forma de situación o movimiento de riqueza y los tributos se establecen en función de esa riqueza.

En efecto el común denominador para el establecimiento de los impuestos es la existencia de una riqueza susceptible de ser gravada, en el caso de la tenencia vehicular se parte del hecho de que existe una manifestación de una riqueza al tener un vehículo por lo tanto tenemos capacidad para contribuir al gasto público, pero si observamos el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, nos podremos dar cuenta que el objeto del impuesto es gravar la tenencia o uso de vehículos, hace referencia a la tenencia o uso y en ningún momento menciona la propiedad del vehículo, claro esta que el legislador pretendió salvar dicha cuestión al establecer que se considera como propietario al tenedor o usuario del vehículo.

Es decir, la ley grava una acción como puede ser la tenencia o el uso y no el bien en sí, prueba de ello lo encontramos en el artículo 3o. en sus fracciones I, II y III de la misma Ley, que establece la responsabilidad solidaria en el pago de dicho impuesto, esto es que al establecer la responsabilidad solidaria el legislador manifiesta su intención de que paguen este impuesto los tenedores o usuarios de automóviles, por que el impuesto grava la tenencia o uso del vehículo y no la propiedad del mismo, ya que cuando la ley establece que se presume como propietario al tenedor o usuario, esto equivaldría a suponer que el único obligado al pago del impuesto es el propietario del vehículo lo cual no es así.

Se dice lo anterior ya que al instituir la propia ley a los responsables solidarios del pago del impuesto, no solo los que adquieran la propiedad del

vehículo sino también aquellos que los reciban en consignación o comisión, así como las autoridades que autoricen el canje de placas, alta o baja etc., sin verificar que se haya efectuado el pago del impuesto, esto quiere decir que la ley no distingue entre propietario o poseedor del vehículo, simplemente tienen que pagar este impuesto quien lo tenga o use.

Así, tenemos que en estricto sentido la ley grava la posesión (que es la tenencia) o la acción (en este caso el uso), y no la propiedad del vehículo, pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ningún momento se ha pronunciado sobre dicha cuestión, obligación a la que se encuentra conminada por ser el órgano de control constitucional, por lo tanto consideramos que resulta equivocado el hecho de que se tome en cuenta como valor total del vehículo el precio reflejado en la factura porque aquí partimos del hecho de gravar la propiedad del vehículo y no de la tenencia o uso en stricto sensu.

Ya que si la idea de los legisladores al establecer la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, fuera el de gravar la propiedad del vehículo en el artículo 3° de dicho ordenamiento jurídico se habría dispuesto que el objeto de la Ley es gravar la propiedad del vehículo, entonces sería descabellada la idea de tener que pagar un impuesto sobre algo que le pertenece al sujeto pasivo esto es, que es de su propiedad porque en todo caso dicho impuesto sería similar al IVA, pero el IVA ya fue cubierto al momento de la adquisición por lo tanto sería una doble tributación lo que es inconstitucional.

Ahora bien, si nuestro alto tribunal ha establecido que al adquirir un vehículo el sujeto pasivo denota una capacidad contributiva creemos que en efecto si se demuestra una capacidad contributiva, pero únicamente se demuestra cuando se adquiere el vehículo y no subsecuentemente, pues no todos los años el vehículo es nuevo ni todos los años se está comprando ese vehículo, para con ello decir que se está denotando una nueva capacidad contributiva, pues con estas acciones se está asfixiando la fuente de riqueza que a diferencia de otros

impuestos, la tenencia vehicular no genera riqueza alguna si analizamos al impuesto sobre la renta, el mismo se cubre por lo ingresos del sujeto pasivo es decir hay una riqueza que ingresa a mi patrimonio incrementándolo, en el caso del IVA se paga por la adquisición de un bien que forma parte de mi patrimonio y es un pago único, otro caso es el impuesto predial el que se cubre sobre la propiedad de un bien inmueble pero a diferencia de la tenencia, el inmueble eleva su valor y el patrimonio del sujeto pasivo se incrementa.

De los ejemplos mencionados nos podemos percatar que la fuente de riqueza se incrementa o permanece igual pero nunca disminuye, estos impuestos no asfixian la fuente de riqueza, contrario de lo que sucede con el impuesto a la tenencia vehicular por que al adquirir un vehículo nuestra fuente de riqueza no aumenta ni permanece igual, sino todo lo contrario disminuye, pues el valor de un vehículo se deprecia año con año viendo así el sujeto pasivo esfumarse su patrimonio y todavía el Estado lo asfixia cobrándole un impuesto sobre una riqueza que ya manifestó cuando adquirió el vehículo y que con el paso del tiempo esta será ínfima si es que el sujeto pasivo recupera algo de ella (cuando lo venda), pero sin temor a equivocarnos podemos afirmar que el gobierno continuara percibiendo un impuesto por dicha riqueza.

Como podemos advertir con los argumentos antes mencionados resulta más que suficiente para que nuestro máximo tribunal considere dichas cuestiones y determine que el impuesto a la tenencia vehicular resulta inconstitucional, sin embargo la corte no ha dicho nada al respecto y ha sido más fácil para ella establecer que la fracción II del artículo 1-A de la ley respeta el principio de proporcionalidad tributaria ya que en la ejecutoria de merito argumenta que aunque “dentro de los conceptos que sirven para determinar la base para el cálculo del impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, las contribuciones pagadas en la adquisición de un vehículo, en modo alguno se introducen elementos ajenos al OBJETO DEL TRIBUTO, pues éste, como ya se señaló lo constituye la tenencia o uso de vehículos, hecho generador que únicamente es considerado como

manifestación de riqueza susceptible de ser gravada por el legislador; además, la referida ajenidad sólo podría darse si para el cálculo del impuesto se tomara en consideración alguna circunstancia diversa a dicha tenencia o uso”¹⁰.

Con lo anterior tenemos que nuestro máximo tribunal en ningún momento define en que consiste la tenencia o el uso, ni tampoco alude a la responsabilidad solidaria y con ello determinar que el objeto del impuesto es gravar la posesión del vehículo y no la propiedad del mismo y por ende determinar que no se puede tomar en cuenta el valor reflejado en la factura porque con esto se parte de la propiedad del vehículo, pero en repetidas ocasiones la corte manifiesta que el objeto de la ley es la tenencia o uso, desconociendo ella misma a que se refiere con esto.

Además, siguiendo el criterio que establece nuestro máximo órgano constitucional, la inconstitucionalidad nunca desaparecería, aunque la corte manifieste que “...el artículo 1-A combatido, estatuye que el precio total del vehículo incluye el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación de aquél, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.”¹¹

Afirmamos que no desaparece la inconstitucionalidad, sencillamente porque estos elementos (ISAN, IVA, otros impuestos) forman parte de la base gravable y que la base para determinar el impuesto es el precio reflejado en la factura o carta factura, entonces tenemos que cuando se efectúa el pago del impuesto a la tenencia vehicular al no desincorporarse estos elementos, permanecerán para siempre dentro del valor total del vehículo y aunque un vehículo tenga 8 o 9 años de antigüedad seguirá teniendo dentro de la base

¹⁰ Ibidem, Página 27.

¹¹ Ibidem, Página 30.

gravable estos impuestos que hacen que esta se eleve y no se atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Ahora bien, atendamos a nuestra realidad, porque una cosa es el deber ser y otra el ser, si observamos la practica diaria, nos podremos percatar que los tenedores o usuarios de vehículos automotores rara vez tendrán consigo un vehículo por más de 10 años, esto significa que después de determinado tiempo o por determinadas necesidades lo enajenaran, debido al desgaste natural que sufren los automotores, los particulares optan por venderlo y comprar un vehículo nuevo, sin embargo esta venta no la realizan con base en el valor factura ni aplicando el factor de depreciación que establece la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos en su artículo 5° por que difícilmente se podría enajenar a ese precio, ¿entonces que es lo que sucede? Sencillamente cada sujeto decide a que precio venderá su vehículo atendiendo más o menos al valor comercial que en ese momento se encuentre vigente, esta es la realidad imperante en nuestro país, pues simplemente hay que dar un vistazo a los tianguis de autos, el periódico, locales dedicados a la venta de automóviles o a los miles de particulares que colocan un letrero de pesos en su automóvil cuando lo ponen en venta.

Por lo tanto, cuando la corte manifiesta que "...no debe de perderse de vista que el concepto 'valor total' atiende a una realidad económica, reflejada en la cuantificación monetaria de la cantidad erogada en su adquisición."pág 26 infine, creemos que dicho criterio resulta erróneo porque dicho concepto no atiende a la realidad económica que pretende regular, pues pensemos en el sujeto que adquiere un automóvil con tres años de antigüedad, el precio comercial que pagará al adquirir el vehículo será muy por debajo al que lo adquirió su primer dueño denotando con ello una capacidad de contribución menor, pero tendrá que pagar un impuesto con base en el valor factura (valor total), es decir nuestro sujeto pasivo tendrá que simular una capacidad de contribución mayor a la que realmente le corresponde, como si su capacidad fuera igual que la del primer propietario, por

que no pagará un impuesto con base en su potencialidad real de contribución que es la cantidad que desembolsa al adquirir el vehículo usado, sino que asumirá la capacidad de contribución de otro sujeto por la base gravable que se obtiene tomando en cuenta del precio reflejado en la factura.

Como podemos advertir este impuesto carece de toda objetividad pues hemos demostrado porqué resulta inconstitucional la base gravable, y si la Corte realmente hubiera hecho su trabajo creemos que al menos hubiera mencionado alguna de estas cuestiones para determinar la inconstitucionalidad de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, dichas cuestiones no son las únicas porque el impuesto desde su creación es muy endeble y no tiene razón de ser pues establecer un impuesto por la tenencia de un vehículo propiedad del sujeto pasivo es absurdo, pero lo peor es que nuestro Máximo Tribunal legitime dicho Impuesto emitiendo ejecutorias como esta, ya que su función es la del control de la Constitución y vemos con tristeza que el presente Impuesto viola el artículo 31 en su fracción IV.

Recapitulando podemos decir que los puntos por los que consideramos que es inconstitucional la base del impuesto a la tenencia vehicular y el impuesto en sí, que abordamos a lo largo del presente capítulo son los siguientes:

- Primero, como motivo fundamental se encuentra el hecho de que la base gravable del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV, de la constitución porque se incluyen elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que se incluyen el impuesto sobre automóviles nuevos y los impuestos generados con motivos de la importación de dicho vehículo, cuando es de procedencia extranjera y la Corte acepta que se incluyen dichos elementos, pero manifiesta que solamente son los diversos elementos que integran la base del impuesto a la tenencia vehicular.

- Segundo, la inconstitucional en la base gravable, perdurará por siempre toda vez, que esta es tomada en cuenta para determinar el impuesto enterable y como dicha base incluye elementos ajenos a la capacidad contributiva estos estarán contenidos en la misma todo el tiempo en que el contribuyente este obligado al pago del impuesto a la tenencia o uso de vehículos.
- Tercero, existe una falta de definición en el objeto del impuesto que no ha sido estudiada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que aunque la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que el objeto de la misma es la tenencia o uso de vehículos, nuestro Tribunal no ha definido en que consisten la tenencia o el uso, obligación que se encuentra conminada a realizar.
- Cuarto, resulta inconstitucional la determinación del impuesto enterable tratándose de vehículos usados porque no se atiende a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo ya que parte de un valor ficto, esto es tomándose en cuenta el valor total del vehículo cuando era nuevo y no con base en el valor real o de mercado que posee el vehículo, cuando se cubre el impuesto.
- Quinto, resulta inconstitucional el impuesto a la tenencia vehicular por que el contribuyente no denota capacidad contributiva todos los años que es propietario del vehículo, únicamente la demuestra cuando adquiere el automóvil y no subsecuentemente, pues no todos los años el vehículo es nuevo ni todos los años se esta comprando ese vehículo, para con ello decir que se esta denotando una capacidad contributiva, ya que con estas acciones se esta asfixiando la fuente de riqueza y a diferencia de otros impuestos, la tenencia vehicular no genera riqueza alguna.

4.4. DECRETO QUE ABROGA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS.

El impuesto a la Tenencia vehicular, es un impuesto que no tiene sustento alguno y podemos asegurar que la ley que grava dicho impuesto se encuentra invadida de artículos que resultan inconstitucionales Ley que a partir del año 2012 dejara de existir.

Se dice lo anterior toda vez que el día viernes 21 de diciembre de 2007, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto que entre otras cuestiones abroga la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, por ello omitimos mencionar ciertas cuestiones que inciden en el ámbito político, económico y social con las que se demostraría una vez más que el impuesto es ilegal, sin embargo de poco o nada servirían una vez que se ha emitido el decreto abrogatorio.

No es óbice a lo anterior mencionar que aun cuando se ha creado el decreto que abroga el impuesto a la tenencia vehicular, el mismo no surtirá sus efectos sino hasta el día 01 de enero del año 2012 o hasta que las entidades federativas establezcan impuestos locales sobre tenencia o uso de vehículos respecto de vehículos por los que se deba de cubrir el impuesto federal contemplado en dicha Ley.

Pero no entendemos porque esperar todo este tiempo y no abrogar la ley desde el año 2009, a más de que tenemos que esperar para advertir si es cierto que llegado el 31 de diciembre de 2011, se abrogará dicho ordenamiento jurídico y si nuestros legisladores no crearan un nuevo impuesto que sustituya a la Tenencia Federal

Por otra parte se menciona en el decreto que las obligaciones derivadas de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que hubieren nacido durante su vigencia por la realización de las situaciones jurídicas previstas en dicho

ordenamiento deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos, en los mismos y demás disposiciones aplicables.

Lo anterior se puede advertir al observar el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día viernes 21 de diciembre de 2007, que en la parte que nos interesa reza:

"SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

ARTÍCULO TERCERO.- Se **ABROGA** la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

ARTICULO CUARTO.- El artículo tercero de este Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2012. En caso de que, en términos de lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, antes de la fecha señalada en el párrafo anterior las entidades federativas establezcan impuestos locales sobre tenencia o uso de vehículos respecto de vehículos por los que se deba cubrir el impuesto federal contemplado en la ley que se abroga, se suspenderá el cobro del impuesto federal correspondiente en la entidad federativa de que se trate.

Las obligaciones derivadas de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que se abroga conforme al artículo anterior de este Decreto, que hubieran nacido durante su vigencia por la realización de las situaciones jurídicas previstas en dichos ordenamientos, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en los mismos y en las demás disposiciones aplicables."

Lo que quiere decir que el impuesto lo tendrán que continuar pagando los contribuyentes hasta el año 2011, aunque no se establece en dicho decreto porque hasta ese año entrará en vigor y no en el 2009. Por otro lado el impuesto a la tenencia vehicular en materia local ya existe en entidades como el Distrito Federal y el Estado de México entre otros, por lo tanto el impuesto desaparece a nivel federal pero persistirá nivel local, lo que hace recordar aquella frase que dicta, 'es lo mismo pero más barato', por tal motivo consideramos que nuestro trabajo mantiene su actualidad en tanto no surta sus efectos el decreto que deroga el impuesto a la tenencia vehicular a nivel Federal.

Ahora bien, aunque desaparezca el Impuesto Federal a la Tenencia Vehicular, esto no implica que la idea que tienen los contribuyentes de que dicho impuesto es ilegal, e inconstitucional cambie ya que desde su creación el tenedor o usuario nunca tuvo la certeza de que su obligación de pago resultaba constitucional, sino que veía en dicho impuesto una forma de la que el Estado se valía para allegarse de recursos para cubrir el gasto público (teóricamente), en detrimento de sus gobernados y no es que algún impuesto goce de la celebridad de los sujetos obligados a su pago pues como su nombre lo dice son impuestos por la autoridad, pero a diferencia de otras contribuciones nos atrevemos a decir que el impuesto a la tenencia vehicular es el más impopular ya que regular la tenencia o el uso de un vehículo del cual es propietario el contribuyente, resulta ilegal pues con eso se da la oportunidad a que se establecieran impuestos por concepto de uso o tenencia de cualquier bien mueble o semoviente.

En ese sentido únicamente nos resta expresar nuestro deseo para que nuestra Corte de Justicia, estudie o se pronuncie sobre las cuestiones que hemos planteado nosotros en este trabajo y que también han sido planteadas en los juicios de amparo en contra del impuesto y con esto declare la inconstitucionalidad en la determinación de la base gravable y del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

CONCLUSIONES.

Primera.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano. De ella nacen los principios a que deben sujetarse las leyes y reglamentos propios de cada disposición fundamental. La norma fiscal no es la excepción en la que tales principios encuentran origen en la disposición contenida en el Artículo 31 fracción IV de la Carta Magna. Esta fracción resulta fundamental en nuestra materia ya que es la que le da sentido jurídico a la obligación tributaria y establece como obligación de todos los mexicanos, 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.

Segunda.- Del artículo 31 Fracción IV del texto constitucional se desprenden dos elementos fundamentales que equilibran frente al ciudadano el ejercicio del poder tributario; El primero es el principio de Proporcionalidad Tributaria que de acuerdo con el criterio de la suprema corte de justicia de la Nación, radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

El otro es la Equidad Tributaria, misma que la propia Corte ha establecido que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.

Tercera.- Las contribuciones son los ingresos previstos en ley que percibe el Estado generalmente en dinero o excepcionalmente en especie que provienen como lo establece el Código Fiscal de la Federación, de Impuestos, Derechos, Aportaciones de seguridad social

o Contribución de mejoras, mismos que son exigidos de manera obligatoria a los particulares para con ello cubrir el gasto público y así satisfacer necesidades sociales.

Cuarta.- El concepto de Impuesto no se encuentra definido en el Código Fiscal de la Federación, sino que la da por exclusión al señalar que es una contribución prevista en Ley distinta a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribución de mejoras. Por ello consideramos que se trata de una carga que se encuentran obligados a cubrir los gobernados, siempre que su conducta se ubique dentro del hecho generador de la obligación tributaria, sin que los gobernados reciban contraprestación alguna por parte del Estado.

Quinta.- El Impuesto a la Tenencia Vehicular tema de esta tesis, se presentó por primera vez en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1962. Se estableció en el artículo 13 de dicho cuerpo normativo, dándole la categoría de impuesto especial y su objeto fue gravar la tenencia y uso de automóviles particulares. Resulta importante destacar que esta ley gravaba únicamente a vehículos de uso particular y no a los destinados al servicio público de transporte de pasajeros.

Sexta.- Aún y cuando en la ley de ingresos para el año de 1962 había un renglón en donde se preveía el impuesto a la tenencia vehicular, no se creó ningún ordenamiento legal para regular el cobro, la administración y recaudación del mismo, así que no fue sino a finales de ese año cuando se promulgo la primera ley conocida como “Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles” publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de Diciembre de 1962, entrando en vigor el día 1 de enero del año 1963.

Séptima.- La Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles de 1962, fue abrogada por una nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación en el año de 1980, para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1981, denominándose a esta última como ‘Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos’, que nos rige actualmente.

Octava.- La determinación actual de la base gravable para el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos tema de este trabajo, se encuentra prevista en la fracción II, del artículo 1-A de

la Ley, que fue adicionada el 15 de diciembre de 1995; sin embargo, aún y cuando es hasta ese año que se incluye el artículo 1-A, la base gravable ya se encontraba prevista en el artículo 5o. de la Ley; cuyo texto resulta muy similar a como lo conocemos hoy ya que tomaba como base el precio de venta del vehículo.

Novena.- El texto actual del artículo 1-A fracción II, establece que se entenderá por Valor Total del Vehículo: “el precio de enajenación del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía como empresa para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos, según sea el caso, al consumidor, incluyendo el equipo que provenga de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor, incluyendo las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado”.

Décima.- Consideramos que el texto de la fracción citada contiene ciertos vicios de inconstitucionalidad en la determinación de la base gravable y que consiste medularmente en que ésta (la fracción II, del artículo 1-A), viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que dentro de los elementos que son referentes para determinarla se incluyen cuestiones que son ajenas y no tienen relación directa con el hecho puramente material de ser propietario o poseedor de un vehículo, como son las contribuciones que se deben pagar con motivo de la importación, así como el impuesto sobre automóviles nuevos, contribuciones que no son separados o mejor dicho no son disminuidos al momento de aplicar la tasa prevista en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, para cuantificar el monto total del impuesto, por lo que la misma se torna desproporcional y por consiguiente el impuesto que tiene que cubrir el sujeto obligado resulta inconstitucional.

Décima Primera.- En mi opinión desde que el impuesto a la tenencia vehicular se encuentra vigente, ha sido muy cuestionado y atacado en diversas ocasiones mediante juicios de amparo, por considerar que no solo la determinación de la base gravable es inconstitucional sino que la Ley en su conjunto también lo es, con argumentos tan contundentes como los expuestos en el párrafo que antecede, por lo cual el impuesto debió

de haber desaparecido desde hace tiempo. Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha optado por buscar salidas que benefician a dicho impuesto evitando con ello la desaparición del mismo. Pensamos que esta cuestión obedece al hecho de no afectar los ingresos de la Entidades Federativas, pues recordemos que debido a los convenios de coordinación fiscal celebrados con la autoridad Federal, los Estados se encargan de la recaudación del impuesto, quedando en beneficio directo de las Entidades Federativas el monto de lo recaudado por éste gravamen.

Décima Segunda.- De hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, validó la constitucionalidad de la fracción II, del Artículo 1-A (base gravable), mediante el criterio jurisprudencial No. P./J.25/2005, emitido por el Pleno al establecer que aunque la fracción citada considere dentro de la base para su cálculo el Impuesto al Valor Agregado y las demás contribuciones, no se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria en virtud de que estos elementos al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de capacidad económica del contribuyente, algo que resulta altamente cuestionable.

Décima Tercera.- En torno a lo anterior fue que nuestro trabajo se encaminó a demostrar que resulta equivocada la jurisprudencia emitida por nuestra Corte de Justicia al resolver la contradicción de tesis, ya que a nuestro parecer resulta desatinado que nuestro órgano de control constitucional no haya abordado en la misma, cuestiones que son suficientes para declarar inconstitucional la determinación de la base gravable, tales como la inclusión de los impuestos que se generan con motivo de la importación del vehículo, así como el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Décima Cuarta.- En nuestra opinión, persiste una falta de definición respecto al objeto del impuesto que no ha sido estudiada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que aunque la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, establece que el objeto de la misma es la tenencia o uso de vehículos, nuestro Tribunal no ha definido en que consisten la tenencia o el uso, obligación que se encuentra conminada a realizar por ser el órgano de control constitucional.

Décimo Quinta.- Asimismo, sostenemos que existe inconstitucionalidad en el impuesto a la tenencia vehicular por hecho de que el contribuyente no denota capacidad contributiva todos los años que es propietario del vehículo, únicamente la demuestra cuando adquiere el automóvil y no subsecuentemente, pues no todos los años el vehículo es nuevo ni todos los años se está comprando ese vehículo, para con ello decir que se está denotando una capacidad contributiva, pues con estas acciones se está asfixiando la fuente de riqueza y a diferencia de otros impuestos, la tenencia vehicular no genera riqueza alguna.

Décima Sexta.- De igual forma consideramos que la inconstitucionalidad repercute no solo en los tenedores o usuarios de vehículos nuevos, sino también alcanza a los sujetos que adquieren un vehículo usado, toda vez que la determinación del impuesto enterable no atiende a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo ya que parte de un valor ficto, esto es teniendo en cuenta el valor total del vehículo (valor factura) cuando era nuevo y no con base en el valor real o de compra que posee el vehículo cuando es adquirido.

Décima Séptima.- Confiamos en que nuestra Corte de Justicia, estudie y se pronuncie sobre cuestiones que hemos planteado en este trabajo y que han sido planteadas en los juicios de amparo en contra del impuesto y con ello declare la inconstitucionalidad en la determinación de la base gravable y del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

ANEXO 1. FACTURA DONDE SE MUESTRA EL PRECIO DE VENTA (BASE GRAVABLE).

EMOZIONE MOTORI, S.A. DE C.V.

LA VILLA

FERROCARRIL HIDALGO # 1002 COL. GUSTAVO A. MADERO C.P. 07050 MÉXICO, D.F.
TEL. 55-77-55-77 www.pontiac-fiat.com.mx

FIAT

CLIENTE _____

Factura
00480

México, D.F. a:

28/01/2004

COL. JDNES. DE CASANUEVA ECATEPEC MEX.
C.P.: 55430 TEL: 0000000 COMP590626

No. de Inventario	No. de Serie (NIV)	Condiciones de Pago	Procedencia	No. de Circosmanía de Legalización		
PA-0098/2004	98D17240X43067813	CONTADO P	IMPORTADO			
Marca	Línea	Modelo	Clase	Tipo	Clave Vehicular	No. de Puertas
PONTIAC	MPB69B	2004	AUTOMOVIL	SEDAN	0035101	4
No. de Cilindros	Capacidad	Combustible	Motor	REG. FED. de Vehículos		
04 CUATRO	5	GASOLINA	IMPORTADO			

DESCRIPCION	IMPORTE
1 UNA UNIDAD NUEVA FIAT PALIO 4 PTS. PAQ. "B" COLOR (EXT/INT): ORO TORINO MET /GRAFITO MODELO 2004	\$107,990.00
Subtotal	
I.V.A.	
Total \$107,990.00	

IMPORTE CON LETRA: CIENTO SIETE MIL NOVECIENTOS NOVENTA PESOS 00/100 M.N.)

UNIDAD IMPORTADA POR General Motors de Mexico PEDIMENTO 3667-F3-2002457 FECHA 09/SEP/2003
POR LA ADUANA DE ALTAMIRA, TAMAULIPAS. VENDEDOR: GENERAL MOTORS DE MEXICO

R.F.C. EMO-030625-436

Debetemos y pagaremos incondicionalmente a la orden de EMOZIONE MOTORI, S.A. DE C.V. en esta plaza a la vista la cantidad importe de esta factura por mercancía recibida a más tardar en la fecha de vencimiento de no ser pagada a su fecha de vencimiento causara intereses moratorios a partir de

Firma del Cliente

FACT: A000480 PED: P000368
AGENTE: VILLEGAS EFREN

LITHO FORMAS S.A. DE C.V., R.F.C. LFO-540716-099 RUBERTO GOMEZ No. 15 FRACC INDUSTRIAL TLALNEPANTLA C.P. 54020 TLALNEPANTLA ESTADO DE MEXICO TEL. 52-21-15-00 IMPRESOR AUTORIZADO PUBLICADO EN LA PAGINA DEL SAT EN INTERNET EL 6 DE MARZO DE 2002 FECHA DE IMPRESION: 30-JUL-2003 VIGENCIA: 30-JUL-2003 AL 29-JUL-2005 FOLIOS DEL 0001 AL 2000

* NUMERO DE APROBACION DEL SISTEMA DE CONTROL DE IMPRESORES AUTORIZADOS* 2041255

CLIENTE _____

CEDULA DE IDENTIFICACION FISCAL

EMOZIONE MOTORI

PROVISIONAL

ANEXO 2. FORMATO UNICO DE CONTROL VEHICULAR



Gobierno del Estado de México





2962432-6



FORMATO UNICO DE CONTROL VEHICULAR
 TARJETA DE CIRCULACION, TARJETON Y CALCOMANIA DE REVISTA Y RECIBO DE PAGO PROVISIONALES
ESTE FORMATO DEBERA LLENARSE CON LETRA DE MOLDE Y TINTA NEGRA.

MOVIMIENTO ALTA BAJA CAMBIO DE PROPIETARIO CAMBIO DE MOTOR CAMBIO DE DOMICILIO CANJE REVISTA REPOSICION: TARJETA DE CIRC. TARJ. DE REVISTA

DATOS DEL PROPIETARIO C.U.R.P. **COMP590626H0CRN802**

NOMBRE (APELLIDO PATERNO, MATERNO, NOMBRE) O RAZON SOCIAL _____

R.F.C. _____ DOMICILIO ACTUAL (CALLE) _____ CAJERO _____ No. EXT. **19** No. INT. _____

CODIGO POSTAL **55430** COLONIA _____ LOCALIDAD _____

MUNICIPIO **ECATEPEC** ESTADO **MEXICO** CVE LADA _____ TELEFONO **57362980**

DATOS DEL VEHICULO

No. DE FACTURA (ACTUAL) **00480** FECHA EXPEDICION FACTURA **28012004** IMPORTE **107990** AGENCIA DISTRIBUIDORA O RAZON SOCIAL **COMERCIO NEUMOTONIA S.A. DE C.V.** FECHA **28012004**

RENAVE _____ CLAVE VEHICULAR **0035101** MARCA **FIAT** SUBMARCA (LINEA Y VERSION) **PALIO ELX**

CILINDROS No. PUERTAS CLASE Y TIPO **04 4 AUTOMOVIL SEDAN** MODELO **2004** No. DE MOTOR **IMPORTADO** REG. FED. DE VEHICULOS _____

SERIE **98017240X43067813** C.C. MOTOCICLETA _____ CAP. DE CARGA (KGS) _____ COLOR **CAOTONINO** PAIS DE ORIGEN _____

CLAVE DECRETOS No. DE CALC. DE REGULARIZACION _____ No. EXP. OTORGADO POR EL R.E.V. _____ FECHA DE DOCTO. REGULARIZACION _____ PROCEDENCIA **IMPORTADO** USO DEL VEHICULO **PARTICULAR**

PEDIMENTO DE IMPORTACION **3667-F3-3002457** TRANSMISION **STANDARD** COMBUSTIBLE **GASOLINA** TIPO DE SERVICIO _____ No. PASAJEROS **05**

CARGA QUE TRANSPORTA _____ No. DE TARJETA DE CIRCULACION _____ PLACAS ANTERIORES _____ EXPEDIDAS (ENTIDAD FEDERATIVA) _____

DATOS DEL ANTERIOR PROPIETARIO (EN CASO DE CAMBIO DE PROPIETARIO)

NOMBRE (APELLIDO PATERNO, MATERNO, NOMBRE) O RAZON SOCIAL _____ VALOR DE OPERACION _____ FECHA DE MOVIMIENTO _____

R.F.C. _____ DOMICILIO ACTUAL (CALLE) _____ No. EXT. _____ No. INT. _____

CODIGO POSTAL _____ COLONIA _____ LOCALIDAD _____

MUNICIPIO _____ ESTADO _____ CVE LADA _____ TELEFONO _____

DATOS DE LA FACTURA DE MOTOR (EN CASO DE CAMBIO DE MOTOR)

No. DE FACTURA (ACTUAL) _____ FECHA _____ IMPORTE _____ AGENCIA DISTRIBUIDORA O RAZON SOCIAL _____

NUMERO DE MOTOR _____ PEDIMENTO DE IMPORTACION (EN CASO DE SER IMPORTADO) _____

PROGRAMA PAGO DE TENENCIA Y DERECHOS DE CONTROL VEHICULAR 2004

MOVIMIENTO 001 Alta vehiculo nuevo con factura o carta factura vigente.

PLACA ASIGNADA **LXK9986** MOD **2004** CVE VEH **0035101** GENERAL MOTORS PALIO 4 PTAS (IMP) T/M ESCALADE ESV PLACA TERMINACION **3**

FECHA: 19 de Febrero de 2004

OBLIGACION FISCAL	AÑO	BASE GRAVABLE	IMPORTE	ACTUALIZACION	RECGARGOS	MULTAS	GAS EJEC	SUBSIDIO/CONDONAC	TOTAL
TENENCIA FEDERAL	2004	107990	2808	0	0	0	0	0	2808
ALTA PLACAS SERV PARTICL	2004	0	332	0	0	0	0	0	332
TOTAL :									3140



PAGO
CENTRO DE CONTROL VEHICULAR
DE ECATEPEC, MEX.
CAJA

FORMATO 29624326

REFERENCIA NUMERICA **484890857**

REFERENCIA ALFANUMER **1711LXK9986**

IMPORTE SIN CENTAVOS **3140**

NOMBRE Y FIRMA DEL RECEPTOR **Ma Margarita Velaz Mirales**

CAJERO **MARIA MAGDALENA VELIZ GUERRERO**

Banamex SUCURSA **870** CUENI **559271**

LIQUIDADOR _____

NOMBRE Y FIRMA DEL DIGITALIZADOR _____

FORMA DE PAGO: MARQUE CON UNA "X" EFECTIVO CHEQUE CERTIFICADO TARJETA DE CREDITO/DEBITO

DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS ASENTADOS SON CERTOS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA DE VEHICULO DE VEHICULO FINANCIERO DEL ESTADO DE MEXICO Y MUNICIPIOS.

ANEXO 3. RECIBO ÚNICO PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.



Gobierno del Estado de México
Secretaría de Finanzas, Planeación y Administración



RECIBO UNICO
OFICIAL MULTIPLE

RM- 5179213



RM-5179213

NOMBRE O RAZON SOCIAL		C.U.R.P.		FORMA DE PAGO	
R.F.C./R.E.C.				FORMA DE PAGO	
DOMICILIO (Calle, No. Externo y No. Interior)		MUNICIPIO		TARJETA DE CREDITO/DEBITO ()	
COLONIA		CODIGO POSTAL		NOMBRE Y FIRMA DEL CAJERO(S)	
ESTADO		ECATEPEC DE MORELOS			
IMPORTE CON LETRA/CIFRO		55450			
SUBSIDIO O BONIFICACION \$		CINCUENTA Y CINCO PESOS 00/100 N.N.T			
FECHA	HORA	ORIGINA			

CVE. PAGO	PERIODO	CONCEPTO	IMPORTE	APLICACION	RECARGOS	GASTOS DE EMISION	MULTA	SUMA
55010	20051/200512	IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE VEHICULOS	2,395.00			.00	.00	2,395.00
02095	20051/200512	REFRENDO ANUAL PLACAS DE CIRCULACION	158.00			.00	.00	158.00
		NO UTILIZADO						XXXXXXXX
		NO UTILIZADO						XXXXXXXX
		NO UTILIZADO						XXXXXXXX
		NO UTILIZADO						XXXXXXXX
		NO UTILIZADO						XXXXXXXX
							TOTAL	2,553.00

PLACA LXX986 MODELO 2004 FIAT-PALIO 4 PTAS 11 REF SERIE 67813 HOLOG 2005 HCO27786

- CONTRIBUYENTE -



200312/FR-00/2003

BIBLIOGRAFÍA.

1. Alcón Yustas, Ma. Fuencisla. El Pensamiento Político y Jurídico de Adam Smith, la Idea del Orden en el Ámbito Humano. Editorial Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1994.
2. Álvarez Arana José Federico, Castañeda Ortega Ramón. La Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos en las Entidades Federativas. Editorial, Instituto Para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, (INDETEC). Guadalajara, Jal. México. 1999.
3. Álvarez Arana, José Federico. Aspectos de la Administración del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos Vinculada a las Contribuciones en Materia Vehicular. INDETEC. Guadalajara, JAL. México 1994.
4. Arrijoa Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, 18ª edición, Editorial Themis, México 2004.
5. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Iure Editores, México, 2004.
6. Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios. Editorial Isef, México, 2002.
7. De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Porrúa, México 1989.
8. De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. 2ª edición. Porrúa, México, 2003.
9. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 25ª Edición. Porrúa, México. 2003.
10. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 4ª edición, Limusa, México 2003.
11. Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 2ª edición, Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1996.
12. Estrada Lara, Juan M. La Interpretación Jurídica de las Leyes Fiscales, Editorial PAC, México 2004.
13. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 34ª edición, Porrúa, México, 2004.
14. Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, Primer Curso. 15ª edición, Porrúa, México, 1997.
15. García López-Guerrero, Luis. Derecho de los Contribuyentes, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2000.

16. García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 58ª edición, Porrúa, México 2005.
17. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I, 8ª edición. Editorial Lexis Nexis de Palma, Buenos Aires, Argentina. 2003.
18. Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 9ª edición, 2004.
19. M. Somers, Harold. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Fondo de Cultura Económica. México, D. F. (primera edición en español 1952).
20. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Financiero Mexicano. 17ª edición, Porrúa, México, 2004.
21. Méndez Galeana Jorge. Introducción al Derecho Financiero, Editorial Trillas, México, D. F. 2003.
22. Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos. 3ª edición., editorial Themis. México D. F. 1999.
23. Ortega Maldonado, Juan Manuel. Primer curso de Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2004.
24. Orrantia Arellano, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. 2ª edición, Porrúa, México, 2001.
25. Pérez Becerril, Alonso. México Fiscal (Reflexiones Entorno al Sistema Fiscal Mexicano), Porrúa, México, 2004.
26. Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. 4ª edición, Editorial Trillas, México, 1999.
27. Rebolledo Herrera Oscar, Introducción al Derecho Fiscal, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México, 2002.
28. Reyes Altamirano Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Universidad de Guadalajara, México, 2001.
29. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Oxford, México 2004.
30. Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Tomo I. (introducción y personas), 3ª edición. Porrúa, México 2000.
31. Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª Edición, Porrúa, México 2003.
32. Sánchez Gómez, Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública. Porrúa, México. 2000.

33. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, 13ª. Edición, Editorial. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2003.
34. Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Primer Curso. 20ª edición, Porrúa, México 1999.
35. Smith, Adam. Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica. México D. F. 1994. (traducción de Gabriel Franco).
36. Stuart Mill, John. Principios de Economía Política. Fondo de Cultura Económica, 2ª Edición 1951, 3ª reimpresión 1996, México, D. F. 1996.

DICCIONARIOS.

1. Diccionario de la Lengua Española, tomo II.
2. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 15ª edición. Tomo i-o, porrúa, México, 2001. Pág. 1638.
3. Diccionario Jurídico Mexicano, 13ª edición, Tomo IV (P-Z).

HEMEROGRAFÍA.

1. Roccatti, Mireille, La Definición de Gasto Público en el Derecho Mexicano, Tesis de Doctorado en Derecho, UNAM, México, 1993. Pág. 282. (Tesis en microfilm).
2. Diario de Debates. Martes 18 de diciembre de 1962.
3. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Compilación de Leyes Federales y del Distrito Federal (CD. COMPILA VII). Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
4. Diario Oficial de la Federación.
5. Prontuario de Actualización Fiscal. Número 373. 2ª quincena, abril 2005, Editorial. Gasca, Sisco. Página 116.

LEGISLACIÓN.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
4. Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
5. Ley de Coordinación Fiscal.