

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO

LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS DE GASOLINA PARA EFECTOS
DEL ISR

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
GONZÁLEZ VALENCIA VÍCTOR

DIRECTOR DEL SEMINARIO:
LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

MÉXICO D.F 2009



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.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Facultad de Derecho, por haberme brindado la oportunidad de poder concluir mis estudios profesionales.

A mi asesor:

DRA. Margarita Palomino Guerrero, por la orientación, comentarios y apoyo en la realización de este trabajo.

A mis padres:

Por ser unas personas excepcionales, que con sus cuidados, oraciones y desvelos, me dieron fuerza y confianza, para recibir la mejor herencia que existe de un padre hacia un hijo.

A mis hermanos:

Albis, Eudo, Laura, Pedro y Maricela, con amor y cariño, por saber que cuento con ustedes en cualquier circunstancia de mi vida, y por ser tan maravillosos con migo. Por el espíritu de superación y lucha que los caracteriza.

A mis cuñados:

Armando, Arturo y Maribel, porque siempre han confiado en mí.

A mis sobrinos:

Pedro, Rodrigo, Raúl Alberto, Zaret Armando, Daniel Alejandro y Víctor Hugo, porque al verles crecer me inspiran a seguir adelante.

INDICE

	Pags.
INTRODUCCIÓN.....	6

CAPITULO I

MARCO REFERENCIAL

1.1 Hecho Generador.....	9
1.2 Hecho Imponible.....	16
1.3 Relación Jurídico Tributaria.....	25
1.4 Nacimiento de la Obligación.....	34
1.5 Sujetos.....	42
1.5.1 Sujeto Pasivo.....	45
1.5.2 Sujeto Activo.....	52
1.6 Determinación del Crédito Fiscal.....	59

CAPITULO II

LAS CONTRIBUCIONES Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

2.1 Concepto de Contribución.....	70
2.2 Impuestos.....	77
2.3 Derechos.....	81
2.4 Contribuciones de Mejoras.....	88
2.5 Aportaciones de Seguridad Social.....	95
2.6 Principios Constitucionales de las Contribuciones.....	102
2.6.1 Generalidad.....	103
2.6.2 Legalidad.....	107

2.6.3 Equidad.....	111
2.6.4 Proporcionalidad.....	115
2.6.5 Destino al Gasto Público.....	120
2.7 Principios de Adam Smith.....	124
2.7.1 Economía.....	124
2.7.2 Justicia.....	127
2.7.3 Certeza.....	131
2.7.4 Comodidad.....	134

CAPITULO III

LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 ISR en México.....	137
3.2 Sujetos Obligados.....	162
3.3 Objeto del Impuesto.....	174
3.4 Base del Impuesto.....	180
3.5 Tasa y Tarifa.....	187
3.6 Época de Pago.....	194
3.7 Concepto de Deducción.....	198
3.8 Incidencia de las Deducciones en el Cálculo del Impuesto.....	200
3.8.1 Tipos de Deducciones.....	204
3.8.2 Requisitos de las Deducciones.....	207

CAPITULO IV

EL ART. 31 FRACCIÓN III Y SUS EFECTOS EN LA DEDUCIBILIDAD

4.1 Art. 31 fracción III y su Exposición de Motivos.....	218
4.2 Criterios de Aplicación.....	225
4.3 Los Nuevos Criterios para Deducir los Gastos de Gasolina.....	228
4.3.1 Costo de Facturación.....	248
4.3.2 Efectos Jurídico-Económicos del Nuevo Procedimiento para Deducir Gastos de Gasolina.....	251
4.4 Inconstitucionalidad de la Fracción III del Art. 31 de la LISR.....	253
 CONCLUSIONES.....	 261
BIBLIOGRAFIA.....	265

INTRODUCCIÓN

México para poder aspirar a ser un país desarrollado necesita cambios y reformas, mismas que tiene que implementar de manera inmediata para lograr su desarrollo. Dichas reformas son en materia fiscal, energética, laboral, agraria y educativa. Todas ellas deben atender a estudios serios, para no caer en reformas superfluas, como se ha venido apreciando; por ejemplo, las realizadas al artículo 31, fracción III, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. disposición que como es bien sabido se esperaba que entrara en vigor en el año 2009, ya que desde su publicación en 2004, su aplicación se ha venido postergando, debido a la falta de sustento técnico, ya que la carencia de infraestructura tecnológica no permite que se opere, a pesar de que con esta reforma se pretende deducir gastos de gasolina de manera ágil y rápida, pero al establecerse que los pagos deben realizarse a través de medios electrónicos, lo que implica contratar con bancos, servicios de tarjetas de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos, los cuales son expedidos por bancos y particulares en el caso de monederos electrónicos. Con un costo, aunado a esto debemos considerar que no todas las regiones de nuestro país pueden operar dicha reforma por su realidad social, es decir, no hay infraestructura y en ocasiones ni siquiera hay bancos, lo cual hace muy complejo el procedimiento.

Por lo que al efectuar el análisis de esta reforma se aprecia que hay una falta de visión de las autoridades hacendarias, y una carencia de infraestructura en los expendedores de combustibles y falta de recursos en los contribuyentes para contar con una tarjeta bancaria o monedero electrónico.

Por lo que nuestro planteamiento del problema es, ¿realmente el artículo 31, fracción III, párrafo segundo de la LISR contribuye a facilitar la tributación y la implementación de mecanismos de fiscalización que simplifiquen la comprobación de los gastos y por ende el calculo del ISR?.

Y como hipótesis de trabajo nos planteamos que: a través del artículo 31, fracción III, párrafo segundo de la LISR se pretende llevar una tributación y fiscalización simplificada, con la comprobación de las deducciones lo cual tiene como fin un fácil pago de los impuestos, pero dicha situación no ocurre ya que en la práctica se dificulta aun más la comprobación de gastos y además se fomenta la corrupción.

Hipótesis que a lo largo de cuatro capítulos tratamos de demostrar:

En el primer capítulo titulado “Marco referencial” se abordan los siguientes temas: hecho generador, hecho imponible, la relación jurídico tributaria, nacimiento de la obligación, los sujetos y la determinación del crédito fiscal.

En el segundo capítulo denominado “Las contribuciones y sus principios constitucionales” se tratan temas como: Las contribuciones, impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras; así como los principios constitucionales y doctrinales que rigen a los impuestos.

En el tercer capítulo intitulado “Las deducciones en el impuesto sobre la renta” se estudian temas como: el ISR en México, sujetos obligados, objeto del impuesto, base del impuesto, tasa y tarifa, época de pago; además se desarrolla también el tema de las deducciones y sus requisitos.

Finalmente en el cuarto capítulo titulado “El art. 31 fracción III y sus efectos en la deducibilidad” se trataron los siguientes temas: la exposición de motivos a la

reforma del art. 31 fracción III, segundo párrafo, los criterios de aplicación antes y después de la reforma, los costos de facturación y los efectos tanto jurídicos como económicos en el nuevo procedimiento de deducción, así como la inconstitucionalidad del segundo párrafo, fracción III del art. 31 de la LISR.

Todo lo referido nos permite concluir que muy a pesar de la reforma, esto es, de implementar mecanismos de fiscalización y de llegar a una simplificación en el pago de impuestos, se ha tornado contraria, debido a la complejidad que se origina con la introducción de medios de pago electrónicos, así como por la falta de infraestructura; por lo que, proponemos un esquema de competitividad, es decir, desaparecer la burocracia con respecto a la apertura de nuevas cuentas bancarias, para de esa forma poder llegar a los lugares en los cuales hoy día no se cuenta con estos servicios y así atacar la falta de infraestructura; reestructurar nuestro cuerpo normativo en el sentido de frenar la Resolución Miscelánea para no seguir complicando las nuevas disposiciones y regular los elementos del impuesto en ley, es decir, agrupar tanto en la ley, en el reglamento y en el Código las disposiciones necesarias para implementar de manera eficiente la reforma en estudio y no establecer cargas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, lo cual nos permitiría atacar la simplificación tan buscada porque de no hacerlo así en principio sería motivo de impugnación.

CAPITULO I

MARCO REFERENCIAL

1.1 HECHO GENERADOR

Las recientes reformas a la ley del impuesto sobre la renta nos han motivado a la presente investigación, debido a que los legisladores no logran entender, comprender o ver el gran daño que le causan a los contribuyentes al aprobar reformas al vapor; el no realizar los estudios y la investigación adecuada nos induce a la confusión e incluso, hasta dejarnos en un estado de indefensión como contribuyentes, ya que se realizan reformas que no están motivadas y fundadas. Motivo por el cual, realizaremos la presente investigación, por lo que partiremos de los elementos siguientes: (hecho generador, hecho imponible, sujetos, obligación tributaria, relación jurídico-tributaria y la determinación del crédito fiscal).

Estos elementos han motivado a confusiones tanto a legisladores como a los contribuyentes, y muy en especial ha estos últimos, por los errores que comenten nuestros legisladores, precisamente por no tener claro los elementos esenciales de las contribuciones y aprobar apresuradamente reformas oscuras lo cual deriva en molestias al contribuyente y a la par en una cultura del no pago.

En primer lugar definiremos el hecho generador, el cual ha tenido un sin número de acepciones por diferentes estudiosos del derecho financiero, dentro de los cuales destacan los siguientes:

El maestro HUGO CARRASCO IRIARTE nos dice “no hay que confundir el hecho imponible con el hecho generador pues se trata de dos realidades absolutamente distintas. Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”.¹

Para NARCISO SANCHEZ GOMEZ el hecho generador es equiparado al objeto de las contribuciones al decir “el objeto de las contribuciones, es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones ingresos o riqueza generadora del tributo. Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como causante de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a pagar cualquiera de los tributos referidos”.²

En este mismo sentido el maestro LUIS HUMBERTO DELGADILLO al hablar de hecho imponible y hecho generador lo hace de la siguiente manera: “el hecho generador y el hecho imponible se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho generador, como la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de

¹ CARRASCO IRIARTE HUGO, Derecho Fiscal I. Introducción y Generalidades, 4ª ed, México 2003, p. 193

² SANCHEZ GOMEZ NARCISO, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª ed, Ed. Porrúa, México 2003, p. 219

dar, hacer o no hacer. El hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.”³

“En este orden de ideas, tenemos que el hecho generador determina:

- a) El momento en que nace la obligación tributaria principal
- b) El sujeto pasivo principal
- c) Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención
- d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de calculo, exenciones, etc.
- e) Distinción de los tributos in genere
- f) Distinción de los tributos en especie
- g) Clasifica los impuestos en directos e indirectos
- h) El criterio para la interpretación de la ley tributaria
- i) Los casos concretos de evasión.”⁴

En este orden de ideas el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA sostiene, “el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público. El hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio; tiene características individuales y distintas a los demás hechos

³ DELGADILLO LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, 4ª ed, 2003, p. 94

⁴ *Ibidem*, p. 95

generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación”.⁵

En el mismo sentido RAUL RODRIGUEZ LOBATO nos comenta “el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario.

El hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”⁶

Sin embargo hay autores que adoptan otra terminología al referirse al hecho generador como es el caso del maestro ATALIBA GERALDO ya que para él, hecho imponible (hecho generador) es: “un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción previa; hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.

La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurridos concretamente estos hechos, con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma prefigurada

⁵ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 26ª ed, México 2005, p. 412

⁶ RODRIGUEZ LOBATO RAUL, Derecho Fiscal, 2ª ed, México 2005, pp. 115,119,120.

idealmente en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas. A esos hechos, a cada uno de ellos, designamos como hecho imponible.

Para que un hecho sea reputado hecho imponible, debe corresponder integralmente a las características previstas abstractas e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia).”⁷

En el mismo sentido ARTURO DE LA CUEVA, al referirse al hecho generador lo hace con el término hecho imponible, el cual considera que está “constituido por la verificación fáctica del presupuesto previsto en la ley.”⁸

ANTONIO BERLIRI de igual forma al referirse al hecho generador lo hace con otra terminología, él utiliza el término hecho jurídico, del cual nos dice que: “...el presupuesto de hecho se puede descomponer en una situación y en un hecho que transforma aquella situación en una nueva y diversa situación, será fácil constatar que los elementos trascendentes para la producción del efecto no son más que las situaciones precedentes, mientras los elementos trascendentes para la identificación del efecto se reducen al hecho mismo. Este o el complejo de los elementos jurídicamente trascendentes para la identificación del hecho imponible se convierten en el caracterizador o típico, esto es, aquel evento previsto por hipótesis en la norma y que, al considerarse en el hecho generador singular, determina el nacimiento de la relación tributaria. Hecho imponible y

⁷ ATALIBA GERALDO, Hipótesis de Incidencia Tributaria, traducción Roque García Mullin, Uruguay 1977, pp. 52-76.

⁸ DE LA CUEVA ARTURO, Derecho Fiscal, 2ª ed, México 2003, p. 70

hecho típico no son más que una especie de dos géneros más amplios: el presupuesto y hecho jurídico.”⁹

BERLIRI, sostiene que: “la estructura de la norma tributaria será sensiblemente distinta según que regule un impuesto fijo o uno variable. Aunque tanto en un caso como en otro la norma se compone, como todas las jurídicas, de dos partes, de la que una (presupuesto de hecho) contiene la descripción de la hipótesis que verificándose, hace nacer la relación jurídica impositiva, y la otra (el mandato), disciplina los efectos jurídicos que se producen cuando se verifica la hipótesis descrita en la parte primera, y si, tanto en un caso como en el otro, la primera parte de la norma (el presupuesto) es estructuralmente igual, el mandato es, por el contrario, profundamente distinto en las dos hipótesis.”¹⁰

Ahora bien nuestro máximo tribunal ha adoptado la terminología utilizada por varios autores que definen al hecho generador como el hecho concreto, que reuniendo los elementos contenidos en la norma, se adecuan al presupuesto normativo, es decir, al hecho imponible, lo anterior se confirma, con la lectura de la siguiente tesis jurisprudencial:

“VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 15% A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2º-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003, DEBE APLICARSE A LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS PARA SU CONSUMO, SIN IMPORTAR EL LUGAR EN DONDE SEAN ELABORADOS O CONSUMIDOS.

⁹ BERLIRI ANTONIO, Principios de Derecho Tributario V. II, tr. Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Madrid 1971, p. 315

¹⁰ Ibídem, p. 306

El artículo 2º-A, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se aplicará la tasa del 15% a la “enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o en el establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio”. Ahora bien, de la interpretación contextual, sistemática o teleológica del citado precepto, se advierte que la referida tasa se aplica a todos aquellos alimentos preparados para el consumo, sin importar el lugar en donde sean preparados o consumidos, pues basta el mero acto de enajenación y que se trate de “alimentos preparados para el consumo”, ya que este enunciado debe entenderse como toda aquella sustancia que, previa transformación o procesamiento, esté en condiciones de ser consumida por el destinatario o consumidor. De esta manera, la tasa del 0% o del 15% del Impuesto al Valor Agregado no se determina en función del lugar en donde se preparan los alimentos, sino de que los que se enajenen estén preparados o sin preparar, en virtud de que el lugar en donde sean preparados no es un elemento objetivo que incida en el hecho generador del impuesto, sino que el hecho imponible se concreta en verificar si se actualiza la enajenación y, para determinar la tasa aplicable, se distinga si son alimentos preparados o sin preparar”.

TESIS 1ª ./J. 42/2004
XIX, JUNIO DE 2004
PAG. 219
JURISPRUDENCIA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
NOVENA EPOCA
PRIMERA SALA

En esta jurisprudencia se observa que nuestro máximo tribunal establece una clara distinción entre lo que se denomina hecho generador y hecho imponible de las contribuciones, diferencia que consiste: en que el hecho imponible (hipótesis normativa) del artículo segundo A, último párrafo de la ley del impuesto al valor agregado, el cual establece que se aplicará la tasa del 15% a la “enajenación de los alimentos preparados para su consumo...” sin importar el lugar en donde sean preparados, dando origen a la aplicación de la tasa del 0% o del 15% si se da el hecho generador, es decir, el hecho concreto que en este caso viene a ser la conducta de enajenar alimentos preparados para el consumo y no el lugar en donde se preparen dichos alimentos; y que es aquí donde se genera confusión por parte de los contribuyentes, al no saber distinguir entre un hecho generador y un hecho imponible, por lo que esta confusión también la tienen algunas de nuestras autoridades fiscales y servidores públicos.

Por lo que concluimos, que para nosotros el hecho generador es un hecho jurídico, es decir, el acto o la conducta realizada por el hombre en la vida real; en un determinado tiempo, lugar y espacio, cuya conducta se deberá adecuar a las características contenidas en la norma jurídica (hipótesis normativa), que se encuentra establecida en un ordenamiento legal. Y generando de esta manera la obligación tributaria.

Es por ello la gran importancia que tiene el estudio del hecho generador, para poder integrar leyes fiscales claras y evitar así confusiones.

1.2 HECHO IMPONIBLE

Ahora toca el turno de hacer el estudio del hecho imponible. Como se ha mencionado en párrafos anteriores, el hecho imponible es otro de los elementos esenciales de toda contribución, el cual para poder comprenderlo más a fondo, es necesario estudiar de una manera sencilla la estructura de toda norma jurídica, y decimos de una manera sencilla porque no es materia de estudio de la presente tesis, pero si necesario para comprender al hecho imponible; en este orden de ideas empezaremos por decir que toda norma jurídica se compone: “por una hipótesis, un mandato y una sanción.”¹¹

¹¹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p.409.

Al respecto ATALIBA GERALDO nos menciona: “las normas jurídicas solo obligan los comportamientos de las personas que ellas determinan, y en los casos que ellas prevén. Quiere decir que solo cuando se verifica una hipótesis, prevista en la norma ella es obligatoria, y solo para los comportamientos de las personas comprendidas en la hipótesis.

Y la hipótesis siempre contiene dos aspectos: uno subjetivo: determinación del titular del comportamiento abarcado por el mandato; y uno objetivo: determinación de las circunstancias (de tiempo, modo, lugar, cualidad y cantidad, etc.) en que el mandato incide. (incidir quiere decir: abarcar el comportamiento, obligar al comportamiento).

La estructura de las normas jurídicas es compleja; no es simple, no se reduce pura y simplemente a contener un mandamiento. Toda norma jurídica tiene una hipótesis, un mandato y una sanción. Verificada la hipótesis, el mandato actúa, incide.

Ocurrido el hecho previsto en la hipótesis legal, el mandato que era virtual, pasa a ser actual, y se vuelve actuante, productivo de sus efectos propios: exigir inexorablemente (volver obligatorios) ciertos comportamientos, de determinadas personas.

En cuanto no ocurra el hecho descrito en la hipótesis el mandato se mantiene en suspenso, no incidiendo. Su incidencia está condicionada a la concurrencia de la hipótesis.

Es norma tributaria- formando parte del conjunto que se convino en llamar derecho tributario material- la que trata del tributo, en su configuración y dinámica,

y rige las relaciones que el instituto conduce a establecer entre los sujetos de la obligación tributaria.”¹²

ATALIBA con respecto a la hipótesis de incidencia (hecho imponible) como el la considera comenta: “la hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.”¹³

Para el ilustre DINO JARACH, el hecho imponible es considerado como la causa de todo presupuesto jurídico, ya que el considera que el legislador para poder crear la ley tributaria es primordialmente tomar en cuenta el aspecto económico de toda relación, ya sea esta entre particulares o entre el Estado y los particulares, y que en relación al mismo nos menciona: “desde el punto de vista estrictamente jurídico, basado sobre el análisis inductivo de las normas tributarias, se comprueba que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza.

Hecho imponible. Este, por la causa jurídica que la caracteriza, es decir, por el principio de la capacidad contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica; la voluntad del particular es considerada importante en cuanto crea las circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible, no, al contrario, en cuanto se dirija a la elección, para la relación

¹² ATALIBA GERALDO, ob. cit; p. 18

¹³ Ibídem; P, 50

económica creada, de una disciplina jurídica, a menos que el hecho imponible, por expresa voluntad de la ley sea concebido de manera absolutamente abstracta o formal.”¹⁴

Por su parte ANTONIO BERLIRI considera al hecho imponible como hecho generador, del cual nos dice: “hecho generador (presupuesto de hecho) contiene la descripción de la hipótesis que, verificándose, hace nacer la relación jurídico impositiva.

Hecho generador, es el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos.”¹⁵

Siguiendo la estructura de las normas jurídicas ya mencionada en párrafos arriba, y en relación con el hecho imponible, el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA con toda certeza nos comenta: “la hipótesis es un concepto, una entidad ideal. En materia tributaria podría expresarse de esta manera:

- la persona que reciba una remuneración por su trabajo...

a esa hipótesis sigue un mandato:

- pagará una cantidad x de dinero al Gobierno Federal Mexicano

y luego viene una sanción para el caso de incumplimiento:

- si no paga esa suma de dinero, se le cobrará por la vía de la ejecución forzosa, además pagará intereses moratorios (recargos), además pagará una multa de x pesos, además, etc, etc.

¹⁴ JARACH DINO, El Hecho Imponible, 3ª ed, Ed. Abeledo-Perrot, Argentina, 1982, pp. 87,100,126,128 y 167.

¹⁵ BERLIRI ANTONIO, ob. cit; p. 306.

Ahora bien, para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concretice en la realidad, que incida, que perciba el sueldo, etc...

La hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho...

El hecho imponible, en cuanto presupuesto o hipótesis normativa, es un todo inescindible. Sin embargo, posee varios aspectos. Es decir, puede ser estudiado desde varios puntos de vista, de los que resulta: a) aspecto legal; b) aspecto personal; c) aspecto material; d) aspecto temporal; e) aspecto espacial y f) aspecto cuantitativo.”¹⁶

En el mismo sentido y siguiendo a la causa como creadora de toda hipótesis tributaria, el maestro RAUL RODRIGUEZ LOBATO considera no solo hechos de naturaleza económica sino también hechos con contenido material, jurídicos y hasta hechos extrafiscales como causantes del surgimiento de hechos imposables considerados por nuestros legisladores, al tenor de estas palabras nos dice que el hecho imponible es: “presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética.

En los tributos, los hechos imposables son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, o hechos económicos o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una

¹⁶ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; ob. cit; p. 409

obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Tratándose de los impuestos el presupuesto de hecho es de la más variada índole; se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al derecho fiscal y varían de un Estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran capacidad contributiva del ciudadano, como son el patrimonio, la renta, la propiedad, etc.”¹⁷

Como se puede apreciar de las palabras del maestro LOBATO y al igual que el maestro DE LA GARZA hay que apreciar aspectos determinantes para la creación o surgimiento de presupuestos tributarios como lo son: el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo, ya que los presupuestos varían de una región a otra y de las necesidades de estas.

Siguiendo el mismo orden de ideas HUGO CARRASCO IRIARTE da la definición del hecho imponible, así como los elementos que lo componen, de esta manera el maestro nos dice: “hecho imponible, es el hecho previsto por la norma

¹⁷ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; ob. Cit; p. 114

jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.

Así, las leyes fiscales que contienen los impuestos establecen una serie de presupuestos de naturaleza jurídica o económica para configurar cada tributo, y cuya realización origina el surgimiento de la obligación fiscal.

Elemento es cualquier componente de algo, en este caso del hecho imponible.

A partir de criterios específicos en los cuales se valoran distintas manifestaciones de la realidad, reguladas por la normatividad jurídica, se habla de cuatro elementos distintos a saber:

- elemento objetivo
- elemento subjetivo
- elemento espacial
- elemento temporal.”¹⁸

Para LUIS HUMBERTO DELGADILLO el hecho imponible es considerado como: “la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.

¹⁸ CARRASCO IRIARTE HUGO, ob. cit; p. 193

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria.”¹⁹

ARTURO DE LA CUEVA al referirse al hecho imponible nos remite a la teoría de la causa, y en ese sentido nos comenta: “la teoría de la causa ha sido el punto de partida para la toma de posiciones al respecto, tanto en lo que atañe a la relación tributaria, como al mismo hecho imponible.

Si contemplamos la causa próxima, se podría señalar que el tributo se genera o se paga, porque se ha verificado el presupuesto de hecho previsto en la ley, pero en rigor habría entonces que remontarse a la causa última que nos llevaría a la potestad del Estado para imponer gravámenes, lo cual es considerado también como la causa generadora del crédito fiscal.”²⁰

Como puede observarse de lo dicho por el maestro DE LA CUEVA la situación que debe tomarse en consideración para la elaboración del hecho imponible, es la naturaleza económica de dicha situación, originada por la potestad del Estado para imponer tributos y considerando que esta es la causa de todo tributo.

El doctor JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO en su estudio del hecho imponible comenta: “primero, el hecho imponible es un elemento indispensable en la cuantificación del tributo...

¹⁹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; ob. cit; p. 94 y 95.

²⁰ DE LA CUEVA ARTURO; ob cit; p. 68

Segundo, identifica cual es la verdadera naturaleza de la contribución independientemente de la denominación que establezca el legislador. De acuerdo a esto, el hecho imponible es el elemento que determina ante qué figura tributaria nos hallamos y cuál es el objeto que en realidad se pretende gravar con su establecimiento.”²¹

Ahora bien, como se puede apreciar de los autores que anteceden, tienen en su mayoría una serie de coincidencias con respecto a los elementos que son considerados para la configuración del hecho imponible, de entre los cuales se encuentra: el aspecto económico, el cual demostraría capacidad contributiva del contribuyente. Por lo que nuestro máximo tribunal de justicia (suprema corte de justicia de la nación), en el mismo sentido y en tesis jurisprudencial, se ha pronunciado de la siguiente manera:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

...para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

TESIS P/J. 109/99
X, NOVIEMBRE DE 1999
PAG. 22
JURISPRUDENCIA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
NOVENA ÉPOCA
PLENO

²¹ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Primer Curso de Derecho Tributaria Mexicano; Ed Porrúa; México, 2004; p. 61

Por lo que concluimos que no solo el aspecto económico debe ser considerado el mas importante, ya que hay una serie de elementos que deben ser tomados en cuenta para el establecimiento o configuración del hecho imponible, ya que como se desprende de la lectura de diversos presupuestos jurídicos establecidos en las difentes leyes tributarias que nos rigen en la actualidad así como de lo mencionado por los diferentes doctrinarios ya mencionados, se comprueba que no solamente el aspecto económico ha sido considerado para la formulación de los diferentes hechos imponibles, sino que también hay otro tipo de elementos los cuales han sido considerados para la elaboración de los diferentes presupuestos localizados en nuestro cuerpo legislativo, elementos tales como: el aspecto jurídico, el aspectos políticos y hasta el aspecto social del país, por lo que nosotros coincidimos y nos adherimos a lo ya mencionado en su estudio realizado sobre el hecho imponible el maestro RAUL RODRGUEZ LOBATO.

1.3 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Tercer elemento considerado para el desarrollo de la presente investigación, el cual es considerado por gran parte de los estudiosos del derecho tributario como núcleo del derecho en comento, ya que de el se desprendería la relación existente entre el Estado y los particulares que se generaría con la actividad desarrollada por los contribuyentes en sus diferentes modalidades, como pueden ser (actividad empresarial, consumo, sueldos y salarios, etc.). En este orden de ideas comenzaremos por definir la relación jurídico tributaria.

Para ANTONIO BERLIRI, “la relación jurídico impositiva, es una relación compleja producto de la unión de diversas obligaciones tributarias, actuales o eventuales, a favor de un mismo sujeto activo, que derivan directa o indirectamente de una determinada situación base o de los distintos derechos, potestades o prohibiciones ligadas a las mismas.”²²

Al respecto el distinguido DINO JARACH nos comenta, “relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo, o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar una suma de dinero en cuanto se verifique el hecho que la ley a previsto. Esta relación, es decir la relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del derecho tributario.

La relación jurídica que tiene por objeto el tributo es la relación central del derecho tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria.

La relación tributaria es, además, una relación obligatoria. Esto significa que es una relación de naturaleza personal y no de naturaleza real.

Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes:

- el sujeto activo, titular de la pretensión, el acreedor del tributo
- el sujeto pasivo, contribuyente
- el objeto, la prestación pecuniaria

²² BERLIRI ANTONIO, ob. cit; p. 129

-el hecho jurídico tributario, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.”²³

Por su parte el maestro CARLOS M. GIULIANI FONROUGE nos comenta al respecto que “la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.”²⁴

En el mismo sentido MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ nos dice que “la relación jurídica, que es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer ese objeto.

Desde luego, debe aclararse que el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, sino que en la materia fiscal surge cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis prevista por la ley y siempre es de tipo personal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.”²⁵

JOSE MARIA MARTÍN Y GUILLERMO F. RODRIGUEZ USÉ en su Derecho Tributario General, nos dicen que la relación jurídica tributaria es aquella “relación

²³ JARACH DINO, ob. cit; pp. 47,48,57,65

²⁴ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Derecho Financiero vol. I; actualizada por SUSANA CAMILA NAVARRINE Y RUBEN OSCAR ASOREY; Ed. Depalma; 8ª ed, Buenos Aires 2003; p. 428.

²⁵ SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Derecho Tributario; Ed. Cardenas; 2ª ed. México 1999; p. 239

que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de cualquiera de los tres tipos de recursos tributarios –impuestos, tasas, contribuciones especiales—se distingue de aquella de facto y de mera fuerza que prevaleció en la antigüedad.”²⁶

Para LUIS HUMBERTO DELGADILLO la relación jurídico tributaria nace “con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal, y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generaran un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria.”²⁷

Con lo cual el maestro llega a la conclusión de que la relación jurídico tributaria es “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.”²⁸

Por su parte el maestro HUGO CARRASCO IRIARTE nos comenta al respecto que “el estudio de la relación jurídico impositiva resulta bastante complejo, pues alrededor de la relación sustantiva, que se refiere a la deuda tributaria, también se otorgan derechos y obligaciones al fisco, así como derechos

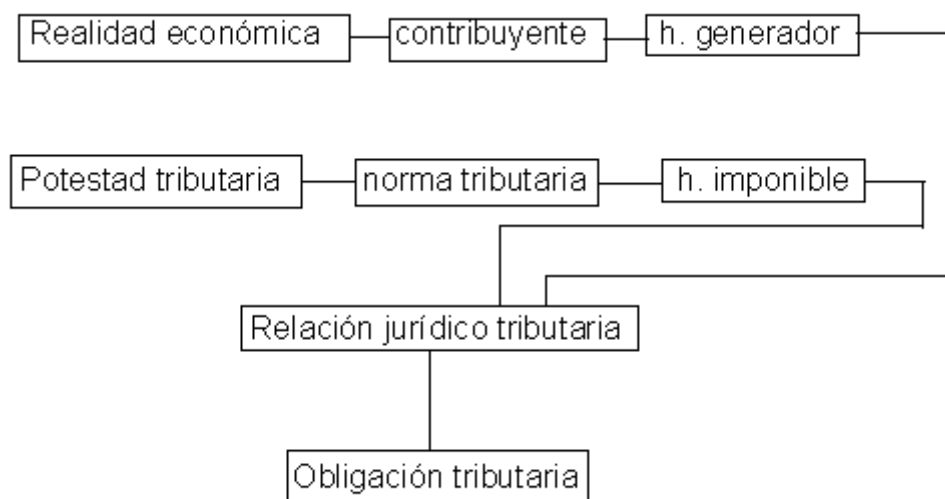
²⁶ MARTÍN JOSE MARIA Y RODRIGUEZ USÉ GUILLERMO F; Derecho Tributario General; Ed Depalma; 2ª ed. Buenos Aires 1995; p. 141.

²⁷ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; ob. cit; p. 89 y 90

²⁸ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; ob. cit; p. 89 y 90

y obligaciones al gobernado, quien debe no solo realizar el pago de una cantidad en dinero, sino también presentar avisos, declaraciones periódicas, llevar y conservar su contabilidad, determinar sus estados financieros y llevar a cabo otras actividades de análoga naturaleza.”²⁹

El mismo maestro nos simplifica en un cuadro sinóptico de una manera sencilla el concepto de relación jurídico tributaria para una mejor comprensión:



Como se puede apreciar del cuadro que nos antecede nuestros legisladores toman en consideración los acontecimientos de nuestra realidad económica, así como la del país (hecho generador) para de esta manera ser plasmada en una norma tributaria (hecho imponible); generando a su vez la relación jurídico tributaria entre el Estado y los contribuyentes; concluyendo todo lo anterior en la obligación tributaria por parte del contribuyente. Lo cual en la actualidad sería lo

²⁹ CARRASCO IRIARTE HUGO; ob. cit; p. 191

idóneo, sin embargo parece ser todo lo contrario ya que nuestros legisladores más que tomar en cuenta lo antes mencionado, se preocupan por aspectos políticos.

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO nos dice que “es importante resaltar que dentro del derecho fiscal existen relaciones entre diversos sujetos; relaciones que tienen la calidad de jurídicas precisamente porque están sancionadas y reconocidas por el derecho. Cuando el objeto de esta relación es el de pagar cualquier prestación económica al fisco, se le denomina relación jurídica fiscal sustantiva y se llama relación jurídica tributaria sustantiva, cuando el objeto de dicha relación es el pago de una contribución”³⁰

El maestro RAUL RODRIGUEZ LOBATO nos comenta que la “relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”³¹

En el mismo orden de ideas el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA en su estudio realizado nos comenta “la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A

³⁰ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; ob. cit; p. 317.

³¹ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; ob. cit; p. 112.

estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra el (deudor) que tiene la obligación o el deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. Relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o tributaria.”³²

El maestro DE LA GARZA con toda certeza hace una diferenciación entre lo que es una relación jurídica fiscal y una relación jurídica tributaria, diferencia que consiste en que el fisco como persona activa de toda relación jurídica, es capaz de recaudar recursos económicos provenientes no solo de contribuciones tales como: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras; sino también de sus accesorios: multas, recargos, etc; así mismo recauda recursos que no tienen relación con las contribuciones, por ejemplo: multas que imponga la PFP a través de la policía de caminos, por lo que, es ésta

³² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; ob. cit; p. 457.

multa la que se consideraría una relación jurídica fiscal y el entero de impuestos la relación jurídica tributaria.

Por su parte, nuestro máximo tribunal de justicia se ha pronunciado en jurisprudencia de la siguiente manera:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA TASA DEL 0% POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOTELERÍA Y CONEXOS REALIZADAS POR EMPRESAS HOTELERAS A TURISTAS EXTRANJEROS QUE INGRESEN AL PAÍS PARA PARTICIPAR EXCLUSIVAMENTE EN CONGRESOS, CONVENCIONES, EXPOSICIONES O FERIAS A CELEBRARSE EN MÉXICO, MEDIANTE EL CUMPLIMIENTO DE DETERMINADOS REQUISITOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de legalidad tributaria se respeta en la medida en que los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren especificados en ley, de manera que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y en que los sujetos pasivos de la relación tributaria puedan conocer con exactitud la carga y las obligaciones fiscales que les corresponda, en virtud de la especial situación jurídica en que se ubiquen. En ese tenor, el artículo 29, fracción VII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004, al prever que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% para la prestación de servicios de hotelería y conexos a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad, paguen tales servicios mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios se hubiera realizado por los organizadores del evento, no transgredí el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, porque el mencionado precepto legal establece expresamente que las empresas residentes en el país (sujetos pasivos directos) son las obligadas a calcular el impuesto a una tasa del 0%, y porque el hecho del consumidor final (turista extranjero) deba cumplir con determinados requisitos a efecto de que el impuesto por el servicio de hotelería y conexos se calcule aplicando dicha tasa, no significa que se introduzca como elemento del tributo a un tercero ajeno a la relación tributaria, ya que debe tenerse en cuenta que aquél forma parte de tal relación por ser quien, por regla general, absorbe la carga tributaria.”

TESIS 2ª/J.25/2005
XXI, MARZO DE 2005
PAG. 353
JURISPRUDENCIA
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
NOVENA EPOCA
SEGUNDA SALA

Por lo que de la lectura de la tesis se puede apreciar que en nuestro sistema jurídico como lo expresa el maestro DE LA GARZA hay una diferencia

entre la relación jurídica fiscal y la relación jurídica tributaria, la cual consiste en que la primera es el genero y la segunda la especie, es decir una se refiere a la relación que se da entre el sujeto pasivo y el fisco, ya sea que tenga que ver con una contribución o no; en cambio la segunda se refiere a la relación que se da entre el sujeto pasivo y el fisco o sujeto activo con motivo de una contribución (impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social, etc).

Lo anterior se confirma con lo establecido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al disponer en el siguiente criterio que:

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LEGITIMACIÓN ACTIVA EN LA CAUSA PARA PRETENDER EL CÁLCULO CORRECTO.

Para efectos de acreditamiento, compensación o cualquier otra manera de devolución de cantidades enteradas por los servicios portuarios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la empresa residente en territorio nacional que presta dichos servicios, y no así, la importadora, quien se ubica como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esto es, como sujeto vinculado con el fisco federal para enterar el importe del impuesto al valor agregado trasladado, pues es esta misma situación, la que coloca al causante de dicho impuesto como potencial sujeto de un derecho de crédito a su favor y en contra del fisco federal respecto del mismo hecho generador del tributo; lo cual no sucede de ninguna manera con la actora. De tal suerte que si la actora en el juicio de nulidad, interpuso en contra de la resolución que negó la devolución de cantidades por aquel concepto, no tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria respecto al hecho generador de la prestación de servicios portuarios como causante del impuesto al valor agregado, sea que dichos servicios se exporten o se reciban en territorio nacional, la misma no puede tener en modo alguno la posibilidad de ubicarse como sujeto activo de esa misma relación con el fisco federal, debe concluirse que no cuenta con la debida legitimación activa en la causa para reclamar el correcto cálculo del impuesto al valor agregado aplicando la tasa excepcional del 0% que disponen los artículos 2-A y 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y no la tasa general de su artículo 1°, y con mayor razón, para reclamar la devolución de las erogaciones que pretende.”

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA
AÑO IV
QUINTA EPOCA
N. 44
AGOSTO DE 2004
PAG. 369
CRITERIO AISLADO

Por lo que nosotros consideramos que las palabras del maestro DE LA GARZA son acertadas respecto a la relación jurídico tributaria, diferenciando dos tipos de relaciones jurídicas: unas que nacen entre un sujeto pasivo (no necesariamente contribuyente) y el sujeto activo (Estado); y otras entre un sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (Estado), en donde una es el genero y la otra la especie, es decir, que con los anteriores criterios establecidos por nuestros órganos impartidores de justicia se reafirman las palabras del ya mencionado maestro DE LA GARZA cuando se aprecia claramente en dichos criterios que el sujeto legitimado para reclamar devoluciones de impuestos pagados, lo tiene que hacer el sujeto pasivo dentro de esa relación jurídica tributaria, con lo cual se confirma que nuestros órganos jurisdiccionales están aceptando dos clases de relaciones jurídicas, unas fiscales y otras tributarias.

1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

La obligación tributaria, que en opinión de RAÚL RODRIGUEZ LOBATO es, “la obligación del contribuyente consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal.”³³

³³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL, ob. cit; p. 109

Para el maestro, “la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”³⁴

Para el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, el nacimiento de la obligación “en México se conoce con el nombre de causación, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Podemos afirmar, que el proceso genérico de la obligación tributaria en el derecho mexicano se explica de la siguiente manera: la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado hecho imponible) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal.”³⁵

En el mismo orden de ideas JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO, conceptúa a la obligación fiscal como “el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo

³⁴ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; ob. cit; p. 120.

³⁵ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; ob. cit; p. 546.

de la relación con el sujeto activo de la misma y, en virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo.”³⁶

Por lo que para el maestro “la obligación sustantiva, nace desde que se realizan los hechos o actos jurídicos previstos en la ley como presupuesto.”³⁷

JOSE MARIA MARTIN Y GUILLERMO F. RODRIGUEZ USÉ por su parte nos dicen que la obligación tributaria es como un “vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo).”³⁸

De esta manera “para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa-material de esa obligación (hecho imponible).

La obligación tributaria prevista en el precepto abstracto de una norma legal se perfecciona, constituye o efectiviza en el momento en que el hecho imponible tiene lugar.”³⁹

³⁶ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; ob. cit. P. 318.

³⁷ Ibidem; p. 319.

³⁸ MARTIN JOSE MARIA Y RODRIGUEZ USÉ GUILLERMO F; ob. cit; p. 150

³⁹ Ibidem; p. 160.

MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ ve a la “obligación fiscal como la relación jurídica que se presenta entre el fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer o no hacer determinada conducta.”⁴⁰

Y en relación con el nacimiento de la obligación nos comenta que, “es el elemento vital de la relación jurídica fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace.”⁴¹

En el mismo tenor de ideas DORICELA MABARAK CERECEDO nos comenta que hay que distinguir entre la obligación fiscal y la obligación tributaria, la obligación fiscal es “el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal.

La obligación tributaria, vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate.”⁴²

En cuanto al nacimiento de la obligación fiscal nos comenta que “en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación

⁴⁰ SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; ob. cit; p. 238.

⁴¹ Ibidem; p. 242.

⁴² MABARAK CERECEDO DORICELA; Derecho Financiero Público; ed. 1ª; Ed. Mc Graw-Hill; México 1995; p. 130.

hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

El nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el elemento vital de la relación jurídico—fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.”⁴³

Por su parte el reconocido tributarista CARLOS M. GIULIANI FONROUGE nos define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.”⁴⁴

De donde el nacimiento de la obligación, nos comenta que “nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo).”⁴⁵

El maestro HUGO CARRASCO IRIARTE nos dice que la obligación fiscal es “el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al

⁴³ Ibidem; p. 152.

⁴⁴ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; ob. cit; p. 433.

⁴⁵ Ibidem; p. 439.

contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria. Y sus elementos son: la causa, objeto, relación jurídico—tributaria, hecho imponible y sujetos.”⁴⁶

Y en relación al surgimiento de la obligación nos dice que es “cuando se realiza el presupuesto normativo, nace la obligación tributaria. Al respecto también se habla de causación o devengo del tributo.”⁴⁷

ATALIBA GERALDO en relación al nacimiento de la obligación comenta que “si se revistiera las características que antes fueran hipotéticamente descritas (previstas) en la ley, esto determina el nacimiento de una obligación tributaria, colocando la persona (que la ley indica) como sujeto pasivo, ligado al Estado hasta obtener su liberación, por la prestación del objeto de la obligación (teniendo el comportamiento de llevar a las arcas públicas la cuantía de dinero fijada por la ley).

El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley y de la ocurrencia del hecho imponible.

La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.”⁴⁸

⁴⁶ CARRASCO IRIARTE HUGO; ob. cit; p. 188.

⁴⁷ Ibidem; p. 190.

⁴⁸ ATALIBA GERALDO; ob. cit; p. 70.

El ilustre argentino DINO JARACH en ocasión al nacimiento de la obligación tributaria dice que en “general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (contribuyente), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.

Estos presupuestos no dan contenido a una relación subjetiva abstracta, sino determinan el nacimiento de las relaciones jurídicas.”⁴⁹

En el mismo orden de ideas nuestro máximo tribunal de justicia se ha pronunciado en diferentes tesis, en relación con el nacimiento de obligaciones tributarias de la siguiente manera:

“CUOTAS COMPENSATORIAS. EL PROCEDIMIENTO QUE SE SIGUE PARA SU ESTABLECIMIENTO NO ES ANÁLOGO AL QUE DESARROLLAN LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA FIJAR LAS BASES, CUOTAS O TARIFAS DE UNA CONTRIBUCIÓN, NI PARA REALIZAR LA LIQUIDACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN Y TAMPOCO TIENEN LA NATURALEZA DE UNA CONTRIBUCIÓN DE CARÁCTER EXTRA FISCAL.

Si bien es cierto que el órgano del Estado facultado constitucionalmente para establecer contribuciones ha creado impuestos en los que la participación de la autoridad administrativa o de un órgano técnico resulta necesaria para cuantificar la base gravable o las cuotas o tarifas aplicables, también lo es que en esos casos, para que surja la correspondiente obligación tributaria basta que los gobernados se ubiquen en el respectivo hecho imponible, por lo cual, el nacimiento de la citada obligación no está condicionada a la actuación del órgano técnico, a diferencia de lo que sucede con las cuotas compensatorias, cuyo establecimiento sí se condiciona al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a los afectados e, incluso, a que la autoridad competente reúna determinada información que permita su creación. Por otra parte, tratándose de los tributos cuyo hecho imponible está vinculado a la realización de un acto a cargo de la administración pública, como es el caso de las contribuciones de mejoras, el presupuesto legal del que deriva la respectiva obligación de pago se establece en la ley, sin que la potestad tributaria que se desarrolla se condicione a seguir un procedimiento o acreditar determinadas circunstancias, en tanto que el órgano técnico que realiza la derrama se limita a cuantificar el monto del

⁴⁹ JARACH DINO; ob. cit; p. 73.

correspondiente crédito fiscal, a diferencia de lo que acontece con la mencionas cuotas, en las que la autoridad que las establece, sí encuentra condicionada su potestad y al emitir las resoluciones respectivas no determina crédito alguno, sino el supuesto de hecho cuya realización en el futura generará la obligación respectiva. Finalmente, las señaladas restricciones no arancelarias tampoco pueden asimilarse a las contribuciones con fines preponderantemente extrafiscales, pues el establecimiento de éstas no está condicionado a que los gobernados hayan realizado en el pasado la conducta que se busca desincentivar, ni la potestad tributaria que se ejerce al crearla está sometida a que la autoridad recabe elementos para acreditar que la conducta que se estima perjudicial a la sociedad generó en el pasado un daño o amenaza de daño, ya que al ser una autentica expresión de tal potestad su ejercicio no se limita a requisitos de esa naturaleza.”

TESIS 2ª. CXIX/2001
XIV, AGOSTO DE 2001
PAG. 217
TESIS AISLADA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
NOVENA EPOCA
SEGUNDA SALA

En otra tesis se pronuncia de la siguiente manera:

“PROCEDIMIENTOS CIVIL Y FISCAL. EN MATERIA DE PREVENCIONES, SON DE DISTINTA NATURALEZA.

Si bien es cierto que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia número P/J.22/95 publicada en el SJFyG, Novena Época, Tomo II, septiembre de mil novecientos noventa y cinco, pag.16, estableció que: “...si la ley procesal no contempla la prevención al demandado para que regularice la demanda y, además, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, como lo es tenerla por no presentada, como acontece en el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, tal procedimiento es violatorio a la garantía de audiencia en tanto se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada ilegalidad.”, también lo es que tal criterio derivado de un crédito fiscal, no resulta aplicable al acto generador de las obligaciones que se originan de un acto de naturaleza civil, como lo constituyen los requisitos estatuidos en el artículo 291 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, que deberán ser observados en el ofrecimiento de pruebas, y cuyo incumplimiento se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el diverso artículo 298 del propio Código con el desechamiento de las mismas. Ello es así, porque la obligación ex lege, lo que significa que nace por disposición de la ley y para su nacimiento requiere que la actuación del gobernado coincida con el hecho o supuesto normativo que el legislador ha previsto en abstracto en la norma; mientras que las obligaciones civiles surgen normalmente como consecuencia de la celebración voluntaria de un acto civil. De ahí que en materia fiscal se pondere que al desechar la demanda de nulidad por no cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, se aplique una consecuencia desproporcionada a la irregularidad formal en que se incurre, rompiendo el equilibrio procesal entre las partes, al impedir al particular defenderse contra los actos del Estado, dado el imperio que lo caracteriza; en cambio, en tratándose de relaciones jurídicas o hechos generadores de obligaciones civiles que no pueden ni deben ser considerados ex lege como las fiscales, pues surgen a la vida jurídica cuándo se reúnen los elementos esenciales que conforman el acto jurídico que les dio origen como son: el acuerdo de voluntades entre los sujetos, el objeto directo y la relación jurídica; por lo que el hecho generador de la obligación civil contraída, a diferencia de las obligaciones tributarias, no lo constituye la adecuación de la conducta a la descripción en abstracto establecida por el legislador en la norma, sino que surge normalmente como consecuencia de la

Además, las referidas relaciones no solo se rigen por los principios dispositivos y de legalidad procesal, sino que también se atiende a la salvaguarda de otros principios, entre los cuales se encuentra la garantía de administración de justicia pronta y expedita que la Constitución Federal otorga a la contraparte del oferente.”

TESIS: 1ª. XLV/2000
TOMO: XII, DICIEMBRE DE 2000
PAG: 255
TESIS AISLADA
NOVENA EPOCA
PRIMERA SALA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como se puede apreciar nuestro máximo tribunal jurisdiccional se apega al sentido de los anteriores doctrinarios del derecho tributario al pronunciarse y disponer que las obligaciones tributarias nacen en el momento en que el contribuyente se adecua a la hipótesis normativa, es decir, cuando se materializa en el mundo fáctico esos hechos o actos del contribuyente.

Por nuestra parte nosotros nos apegamos a la opinión del maestro RAUL RODRIGUEZ LOBATO, en el sentido de que efectivamente creemos que la obligación tributaria nace cuando se materializa el presupuesto normativo, es decir, cuando se concretiza esa realidad abstracta que establece el Estado para hacerse de recursos económicos para así poder sufragar los gastos públicos destinados a la colectividad de una nación.

1.5 SUJETOS

A los sujetos que conforman y que se relacionan en toda obligación tributaria, se les a designado como sujeto activo y sujeto pasivo, el primero de

ellos por regla general es el Estado en sus tres niveles (Federación, Entidades Federativas y municipios), ya que es el sujeto encargado de recaudar y en su caso exigir el pago de las contribuciones y así lograr su fin último, el gasto público, es decir, realizar sus tareas encomendadas por la colectividad, tales como: seguridad pública, infraestructura, servicios médicos, etc. En cuanto al segundo sujeto, esto es el sujeto pasivo, conocido comúnmente como contribuyente es toda persona física o moral que tiene la carga de realizar la obligación que a sido establecida por el Estado, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, encomendados por la misma colectividad para satisfacer sus necesidades como son: seguridad pública, infraestructura, etc.

Al respecto ATALIBA GERALDO señala que, “son pues, aspectos de la hipótesis de incidencia las cualidades que esta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento. De ahí que designemos los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria como: el aspecto personal, el aspecto material, el aspecto temporal y el aspecto espacial.

Así tenemos que el aspecto personal: es la cualidad –inherente a la hipótesis de incidencia—que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es

pues, un criterio de indicación de sujetos, que se contiene en la hipótesis de incidencia.”⁵⁰

NARCISO SANCHEZ GOMEZ argumenta que, “en la relación jurídica-tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son: el acreedor, que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, en atención al régimen jurídico mexicano, sólo existen tres sujetos, activos, representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, el deudor del gravamen, es el sujeto pasivo, que en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.”⁵¹

Dentro de la relación jurídico tributaria que se crea entre los gobernados y los gobernantes de una nación, encontramos o deberíamos encontrar los elementos o aspectos necesarios que conforman dicha relación jurídico tributaria, tales como: el aspecto personal, el aspecto material, el aspecto temporal y el aspecto espacial, como bien lo menciona el maestro ATALIBA. El aspecto o elemento personal engloba a los sujetos de la relación jurídico tributaria, los cuales son: el sujeto activo, el cual está conformado por el gobierno en sus tres niveles (Federación, Estados y Municipios) y tiene la potestad y la obligación de

⁵⁰ ATALIBA GERALDO; ob cit; p. 82

⁵¹ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; ob cit; p. 373

establecer y recaudar las contribuciones; el sujeto pasivo, el cual recae en las personas físicas o morales que integran una nación, las cuales tendrán la obligación de aportar una parte de sus ingresos que serán destinados al sostenimiento del gasto público establecido por nuestra carta magna.

1.5.1 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo, es como ya se menciona en párrafos anteriores, conocido como contribuyente o deudor de toda contribución establecida por el Estado para sufragar los gastos públicos de la colectividad.

En opinión del maestro MARIO PUGLIESE, “sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas.

En el derecho tributario, la responsabilidad del pago con frecuencia se separa de la titularidad de la deuda.

Pero para evitar confusiones consideramos como deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado, y como responsable a quien la ley designe como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, solo para los fines del cumplimiento de esta obligación.”⁵²

De esta manera y para poder distinguir entre los sujetos que realmente pagan el tributo, el maestro MARIO PUGLIESE a elaborado una clasificación de

⁵² PUGLIESE MARIO; Instituciones de Derecho Financiero; Estudio Preliminar de ALFONSO CORTINA GUTIERREZ; 2ª ed; Ed. Porrúa; México 1976; p. 170

los sujetos pasivos a saber: “sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria; sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta; sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria; y sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Por lo tanto es fundamental determinar exactamente quien es el deudor directo del tributo, lo que puede precisarse desde dos puntos de vista, uno ético-jurídico y otro estrictamente legal.

Bajo el aspecto ético-jurídico es deudor quien goza de los beneficios generales y particulares derivados de la acción del Estado.

Desde el punto de vista estrictamente legal, deudor es quien está designado como tal por la ley positiva.”⁵³

Al respecto ATALIBA GERALDO opina que, “es el deudor, convencionalmente llamado contribuyente. Es la persona que queda en la contingencia legal de tener el comportamiento objeto de la obligación, en detrimento de su propio patrimonio y en favor del sujeto activo.

En suma, el criterio para la determinación del sujeto pasivo está en la hipótesis de incidencia. La realización del hecho imponible ira a determinar concretamente a Ticio o Caio, en cada caso concreto.

⁵³ Ibídem; p. 179

El criterio legal obedece a principios que conducen al legislador, al formular la hipótesis de incidencia, a vincular a quien, de algún modo, esté en conexión con el hecho imponible.”⁵⁴

Por su parte CARLOS M. GIULIANI FONROUGE nos menciona, “sujeto pasivo del tributo (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado).

En consecuencia, podemos decir que sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

Deudor a quien deba satisfacer a título propio, prefiriendo esa expresión a la de contribuyente generalmente utilizada, porque esta última la reservamos para el sujeto del tributo, sin desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquél emana; finalmente, designamos con la expresión responsable a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución.

Responsables designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.”⁵⁵

⁵⁴ ATALIBA GERALDO; Ob cit; p. 91.

⁵⁵ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob. cit; pp. 444,446,485 y 486

En palabras de NARCISO SANCHEZ GOMEZ “el sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley.”⁵⁶

En el mismo tenor DORICELA MABARAK CERECEDO al respecto nos comenta, “sujeto pasivo, recibe este nombre la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada en favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados.

Tipos de sujetos: los sujetos con responsabilidad directa son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal; los sujetos con responsabilidad solidaria son los que por disposición de la ley fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo o al responsable solidario.

⁵⁶ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob. cit; p. 374

Requerimientos fundamentales que deben reunir los sujetos pasivos de la obligación fiscal: la capacidad, la residencia, el domicilio, la nacionalidad y la ocupación de las personas.”⁵⁷

JOSE MARIA MARTIN Y GUILLERMO F. RODRIGUEZ USÉ en su derecho tributario general nos comentan con respecto al sujeto pasivo, “de la obligación tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo.

Designación a título propio o de un tercero: en el primer caso, al sujeto pasivo (contribuyente), y en el segundo, como responsable.

El rango de contribuyente o sujeto pasivo del tributo coincide, en todos los casos, con el de la persona a la cual se le atribuye siempre la producción del hecho imponible, y que no es necesariamente quien debe ingresar el tributo o satisfacer el crédito tributario.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria resulta, en cierta medida, genérica, pues usualmente comprende dos clases de sujetos: los contribuyentes y los responsables (dentro de estos últimos se encuentran los agentes de retención).”⁵⁸

Como se puede apreciar de los autores que nos anteceden el sujeto pasivo conocido comúnmente como contribuyente es la persona física o moral ya sea pública o privada que tiene a su cargo la obligación de enterar parte de sus ingresos para sufragar los gastos públicos; ahora bien este sujeto pasivo puede

⁵⁷ MABARAK CERECEDO DORICELA; Ob. cit; p. 142

⁵⁸ MARTIN JOSE MARIA Y RODRIGUEZ USE GUILLERMO F; Ob. cit; pp. 151,152 y 155

ser de dos clases: el contribuyente o deudor, es decir, el que sufre realmente una pérdida en su patrimonio, y un sujeto pasivo comúnmente llamado responsable, es decir, aquel que por disposición de la ley entra a la relación jurídico tributaria como lo son: los notarios, ellos se encargarán de enterar al fisco el impuesto generado por la realización de una compra-venta de un inmueble, siempre y cuando el acto jurídico sea llevado ante él.

En opinión de MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ, “el sujeto pasivo, que es aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada.”⁵⁹

Por su parte HUGO CARRASCO IRIARTE comenta, “es el particular, el deudor, el obligado de la relación jurídico-tributaria, comúnmente conocido como contribuyente.

El contribuyente es aquella persona física o moral obligada a pagar un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o, dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal.”⁶⁰

El distinguido maestro ERNESTO FLORES ZAVALA, en relación con el sujeto pasivo nos comenta que, “es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

⁵⁹ SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob. cit; p. 238

⁶⁰ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob. cit; 222

Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc; pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.”⁶¹

El maestro RAUL RODRIGUEZ LOBATO define de la siguiente manera al “sujeto pasivo de la obligación fiscal, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. Donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho.”⁶²

Por lo que podemos concluir que para nosotros el sujeto pasivo de toda relación jurídico—tributaria es toda persona física o moral que se adecua al hecho

⁶¹ FLORES ZAVALA ERNESTO; Finanzas Públicas Mexicanas; 34ª ed; Ed. Porrúa; México 2004; p. 69

⁶² RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob. cit; pp. 147 y 149

imponible, establecido por el Estado, adecuación que se dará por la realización de un hecho o acto, ya sea de carácter económico, jurídico, político o social.

1.5.2 SUJETO ACTIVO

Una vez asentado lo que debemos entender por el sujeto pasivo de la relación jurídico—tributaria, pasaremos al estudio del sujeto activo de dicha relación jurídica, y para llegar a la comprensión del porque se establecen tributos específicos, del porque se debe contribuir al sostenimiento del Estado, del porque se deben cumplir con ciertos principios, etc. Por lo que el Estado para su desarrollo y para el nuestro propio se debe de allegar recursos de sus gobernados para la realización de sus tareas encomendadas por el propio pueblo. Y no nada mas para que el Estado tenga esa libertad de imponer contribuciones, sino para que al mismo Estado se le impongan limites a su potestad tributaria.

Sostiene MARIO PUGLIESE que “en el derecho financiero existe un solo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: el Estado. Lo que significa que solamente el Estado ejerce esa soberanía que no le es investida por delegación, pues ella no es sino un aspecto, de los más importantes, del poder de imperio originario que tiene el Estado en la manifestación de sus funciones

dirigidas hacia el logro de las finalidades políticas nacionales y de la protección de los intereses colectivos e individuales.”⁶³

En palabras de ATALIBA GERALDO sujeto activo es “el acreedor de la obligación tributaria. Es la persona a quien la ley atribuye la exigibilidad del tributo. Solo la ley puede designar el sujeto activo. Sujeto activo es, normalmente, la persona constitucional titular de competencia tributaria. En estos casos (regla general) la ley no necesita ser expresa en la designación del sujeto activo. Sino dijera nada, se entiende que el sujeto activo es la persona titular de la competencia tributaria. En otras palabras: la regla general es que el sujeto activo es la persona cuya ley creó la hipótesis de incidencia.”⁶⁴

Sin embargo para ATALIBA existe otra figura que se constituye también en sujeto activo al decir “parafiscalidad, consiste en que la ley atribuya la titularidad de tributos a personas distintas del Estado, que los recaudan en beneficio de sus propias finalidades.”⁶⁵

Para CARLOS M. GIULIANI FONROUGE el sujeto activo es “el Estado—siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, Provincias y Municipalidades.”⁶⁶

⁶³ PUGLIESE MARIO; Ob. cit; p. 166

⁶⁴ ATALIBA GERALDO; Ob. cit; p. 88

⁶⁵ Idem.

⁶⁶ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob. cit; p. 441

En el mismo orden de ideas NARCISO SANCHEZ GOMEZ nos comenta “es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, en favor de la satisfacción del interés social en comento.”⁶⁷

Por su parte DORICELA MABARAK CERECEDO establece que “el carácter de sujeto activo de la obligación fiscal recae por lo general en el fisco, entendiéndose por tal el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o el cumplimiento de la obligación fiscal.

Excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo de la relación jurídico—fiscal, pero esto solo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquellos adquieren el derecho de hacer acreditamiento o compensaciones de créditos fiscales.”⁶⁸

JOSE MARIA MARTIN Y GUILLERMO F. RODRIGUEZ USE argumentan “el sujeto activo de la obligación tributaria se identifica de modo invariable con la

⁶⁷ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob. cit; p. 374

⁶⁸ MABARAK CERECEDO DORICELA; Ob. cit; p. 132

entidad acreedora del crédito que surge de aquella, o sea ente con derecho a percibir el tributo.

Esa facultad de percibir tributos reside en el sujeto o ente que ostenta el poder tributario.”⁶⁹

En opinión del distinguido fiscalista mexicano HUGO CARRASCO IRIARTE “en el derecho fiscal mexicano, los sujetos activos son la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.

...el Estado, mediante su poder ejecutivo, comúnmente denominado fisco, realiza la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico—tributaria. En este carácter puede considerarse que el Estado es el sujeto activo, pues tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que, al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico—tributaria.”⁷⁰

Por su parte el maestro ERNESTO FLORES ZAVALA dice al respecto que “dentro de la organización del Estado mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecer los impuestos que

⁶⁹ MARTIN JOSE MARIA Y RODRIGUEZ USE GUILLERMO F; Ob. cit; p. 150

⁷⁰ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob. cit; pp. 221 y 222

consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí solo los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlo.”⁷¹

En el mismo sentido el maestro RAUL RODRIGUEZ LOBATO dice “en el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no solo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central y con las limitaciones impuestas por la constitución de la federación.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable...”⁷²

Por su parte nuestro máximo tribunal de justicia se ha manifestado en el mismo sentido de los doctrinarios, plasmando en diversas tesis y jurisprudencias los siguientes criterios en relación con los sujetos de la relación jurídico—tributaria:

“CONTRIBUCIONES DERIVADAS DEL COMERCIO EXTERIOR. EL ARTÍCULO 66, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR NO PREVEER EL PAGO DE PARCIALIDADES (DECRETO PUBLICADO EN EL D.O.F DE 26 DE DICIEMBRE DE 1990).

⁷¹ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob. cit; p. 65

⁷² RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob. cit; pp. 131 y 132

El artículo 73, fracción VII, de la constitución, concede al congreso de la unión la facultad de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y el artículo 31 fracción IV, del propio ordenamiento determina como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos...”

TESIS: P.CII/95
TOMO: II, NOVIEMBRE 1995
PAG: 82
TESIS AISLADA
NOVENA EPOCA
PLENO
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

En otro criterio se manifiesta de la siguiente manera:

“VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES, NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995).

Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la facultad de las autoridades administrativas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la práctica de visitas domiciliarias constituye una excepción a la inviolabilidad del domicilio particular, que se justifica por el interés general que existe en verificar que los gobernados cumplan con los deberes que el legislador establece en relación con su obligación de contribuir para los gastos públicos, en términos de lo previsto en el artículo 31 fracción IV, de la propia Carta Magna...”

TESIS: 2ª./ J.65/ 2001
TOMO: XIV, DICIEMBRE DE 2001
PAG: 340
JURISPRUDENCIA
NOVENA EPOCA
SEGUNDA SALA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como se puede apreciar de los anteriores criterio y jurisprudencia respectivamente, nuestros órganos jurisdiccionales nos aclaran que los sujetos pasivos de toda relación jurídico—tributaria son los gobernados, tanto mexicanos como extranjeros, para contribuir a los gastos públicos estableciéndose al respecto en los artículos 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, así como en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación; cumpliendo de esta forma con

los principios de legalidad y generalidad tributaria, en primer lugar porque se establece de una manera clara quienes son los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias y en segundo lugar porque la norma tributaria nos menciona de manera clara que todos los gobernados en su generalidad (tanto mexicanos como extranjeros) deben cumplir con las contribuciones para los gastos públicos.

En este orden de ideas y de acuerdo a las tesis citadas, los sujetos activos de toda relación jurídico—tributaria son el Estado en sus tres niveles: Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios. Y al igual que los sujetos pasivos, los sujetos activos se establecen claramente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al decirnos que “son obligaciones de los mexicanos: IV, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁷³

De esta manera para nosotros los sujetos de toda relación jurídico—tributaria, es decir, sujeto pasivo y sujeto activo son: sujeto pasivo, es toda persona física o moral, mexicana o extranjera que se encuentre en el presupuesto normativo, ya sea con la realización de un hecho o acto, tanto jurídico, económico, político o social; y sujeto activo, es el ente creador de la norma tributaria, ejercitando su potestad de imperio al crear, recibir y exigir las contribuciones, a

⁷³ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Ed. Sista; México 2008; p. 35.

través de sus tres niveles de gobierno: Federación, Entidades Federativas y Municipios.

1.6 DETERMINACIÓN DEL CREDITO FISCAL

Con este elemento de toda contribución, se estaría en las posibilidades de poder entender de una manera clara y completa la estructura de toda norma tributaria, debido a que ya se han realizado los estudios de los elementos constitutivos de toda contribución, concluyendo con el presente elemento, que a continuación analizaremos. Primeramente diremos que la determinación de la obligación tributaria es el último paso, ya que a través de ella se materializa la obligación fiscal, es decir, se establece el quantum, o sea el pago real a enterar a la institución recaudadora establecida por el Estado, y de esta manera cumplir con nuestra obligación de contribuir a los gastos públicos y no violentar nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Es así que para ATALIBA GERALDO la determinación del crédito fiscal es “el resultado de la aplicación de la alícuota sobre la base imponible, en cada hecho imponible; es la que conduce a determinar el quantum debeatur correspondiente a cada obligación tributaria.

En la ley se deben contener los criterios para la determinación de los casos de tributación, momento, identificación del sujeto pasivo y cuantía debida.

La base imponible es una dimensión inherente al así llamado objeto del impuesto.

La alícuota es una dimensión (un factor, un número) exterior al objeto; es una dimensión creada por la ley.

La ley fija y califica una dimensión de la cosa, y crea, exteriormente, otra magnitud, exterior a la cosa. La combinación de las dos permite la individualización del debito, o sea, la fijación del quantum debeatur en cada caso concreto.”⁷⁴

Sin embargo para MARIO PUGLIESE la determinación es “el proceso integral a través del cual la demanda del Estado se transforma en una pretensión perfectamente definida, se desarrolla plenamente en el marco del derecho tributario, en sede de calificación, como veremos; cristaliza la obligación, completa en todos sus elementos constitutivos, al notificarse el acuerdo administrativo de pago.

En términos generales puede decirse que no siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; y aun cuando se requiera ese acto, no podría considerársele como un elemento constitutivo de la obligación fiscal. Se trataría sólo de la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es sustancial y formalmente distinto de su existencia misma originada con anterioridad desde un punto de vista legal.”⁷⁵

⁷⁴ ATALIBA GERALDO; Ob. cit; p.126

⁷⁵ PUGLIESE MARIO; Ob. cit; pp. 252 y 253

En palabras de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE la determinación es considerada como “mandato indeterminado que tiene su consecuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación.

La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”⁷⁶

LUIS HUMBERTO DELGADILLO nos comenta “se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómodo, en cuanto evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente; y, finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario.

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación sustantiva, su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que esta

⁷⁶ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob. cit; pp. 535 y 537

no es exigible como tal, puesto que resulta indispensable tener la certeza de la cantidad en que se traduce la misma, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado determinación, mediante el cual se precisa el quantum, el monto de aquella obligación sustantiva.

De lo anterior derivamos que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal.”⁷⁷

OSCAR REBOLLEDO HERRERA nos dice “debemos precisar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias, requieren en primer término la realización del cálculo de las mismas, la doctrina a denominado a esta situación como la determinación de los tributos, considerando al sujeto obligado de realizarla, presentándose al respecto tres tipos:

- a) Autodeterminación: esta nos precisa que corresponde al propio contribuyente realizar el cálculo de determinadas contribuciones.
- b) Determinación oficial: esta nos precisa que corresponde a las autoridades fiscales realizar el cálculo de determinadas contribuciones.
- c) Determinación mixta o concordato fiscal: esta forma se presenta cuando se realiza el cálculo de una contribución, por los contribuyentes conjuntamente con las autoridades fiscales, en los casos de negociación de los pagos en parcialidades o de pagos diferidos.”⁷⁸

⁷⁷ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob. cit; p. 96

⁷⁸ REBOLLEDO HERRERA OSCAR; Introducción al Derecho Fiscal; Ed. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco; 1ª ed; México 2002; p. 49.

El maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA comenta al respecto, “la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

En nuestro derecho, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.”⁷⁹

JESUS QUINTANA VALTIERRA Y JORGE ROJAS YAÑEZ en su derecho tributario mexicano nos comentan que “consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el momento de la obligación en cantidad cierta.

El término de determinación se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, y la palabra liquidar se ha empleado para denominar a la actividad consistente en señalar el

⁷⁹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob. cit; pp. 556 y 561.

monto exacto, en dinero o en especie, a cubrir por concepto del nacimiento de la obligación tributaria.”⁸⁰

En el mismo orden de ideas RIGOBERTO REYES ALTAMIRANO comenta, “para que la obligación tributaria pueda ser exigible debe satisfacer dos presupuestos: a) determinar el momento del nacimiento, el sujeto obligado y la cuantía en cantidad líquida y b) haberse vencido el plazo de su pago.

La determinación de la obligación la podemos entender como la actividad de la administración tributaria tendiente a constatar la verificación y el momento de nacimiento de la obligación tributaria, y precisar el sujeto obligado.

Por liquidación entendemos la cuantificación, en cantidad líquida, de la obligación.

Crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida y representa la forma en que aquélla se materializa.”⁸¹

En opinión de MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ “ es el acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación a nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de poder proceder a su cumplimiento.

Pueden señalarse cuatro procedimientos conforme a los cuales se puede determinar una obligación fiscal:

⁸⁰ QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE; Derecho Tributario Mexicano; Ed. Trillas; 4ª ed; México 1999; p. 155.

⁸¹ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Elementos Básicos de Derecho Fiscal; Ed. Universidad de Guadalajara; 2ª ed; México 2001; pp. 122 y 123.

- 1) la determinación que realiza el sujeto pasivo en forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.
- 2) La determinación que realiza la autoridad fiscal, con la colaboración del sujeto pasivo.
- 3) La determinación que realiza la autoridad fiscal, sin la intervención del sujeto pasivo.
- 4) La determinación que se hace en virtud de un convenio celebrado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo.”⁸²

NARCISO SANCHEZ GOMEZ argumenta que “consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.”⁸³

Por lo que de esta manera nos da una clasificación, la que consiste en:

“1- la norma jurídica en diversos casos ordena, que la determinación de la obligación fiscal debe hacerse por el sujeto pasivo principal o por responsable solidario, que en este segundo supuesto, es un tercero que actúa por receptoría, sin la intervención de la autoridad fiscal (autodeterminación).

2- determinación que corre a cargo de la autoridad fiscal, ya sea con la colaboración del sujeto pasivo directo o de terceras personas que deben auxiliar al

⁸² SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob. cit; p. 243.

⁸³ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob. cit; p. 354.

fisco para que se concrete el hecho que dio nacimiento a la contribución que de manera específica debe pagar la persona física o moral, cuya situación haya coincidido con la hipótesis normativa (determinación de oficio).

3- determinación que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de la ley, en donde el segundo se encarga de proporcionarle los datos, documentos, constancias o informes pertinentes a la primera, para que se llegue a concretizar el acto, operación, tipo de ingreso o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable, se pueda formular la liquidación de la contribución, y con ello se proceda a verificar el pago de los mismos.”⁸⁴

Por su parte nuestro máximo tribunal jurisdiccional sea pronunciado tanto en jurisprudencia como en tesis aisladas de la siguiente manera:

“IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DERECHOS, PRODUCTOS, APROVECHAMIENTOS FEDERALES Y SUS ACCESORIOS. SU DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

... toda vez que los artículos 2º y 7º de la ley de la materia dispone que el servicio de administración tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios para el gasto público; en consecuencia, resulta claro que toca de manera exclusiva al mencionado órgano desconcentrado efectuar los actos encaminados a la determinación, liquidación y recaudación de las cargas tributarias de referencia, a fin de dar cumplimiento a la actividad estratégica del Estado para la que fue creado.”

TESIS: 2ª./ J. 75/2003
TOMO: XVIII SEPTIEMBRE DE 2003
PAG: 359
JURISPRUDENCIA
NOVENA EPOCA
SEGUNDA SALA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

⁸⁴ Ibídem; p. 358.

“LEYES TRIBUTARIAS. EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, PARA EFECTOS DEL AMPARO, DE LAS HIPÓTESIS NORMATIVAS QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UNA CONTRIBUCIÓN, TIENE LUGAR EN LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA REALIZADA POR UNA AUTORIDAD, CON INDEPENDENCIA DE SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

El acto a través del cual una autoridad administrativa determina un crédito fiscal consiste en la emisión de un escrito en el que de manera fundada y motivada se cuantifica el monto al que asciende la obligación tributaria principal, en el cual, indefectiblemente, aquella debe ceñirse a lo previsto en las disposiciones legales aplicables, con el fin de precisar el sujeto del tributo, las circunstancias en que se suscitó la hipótesis de causación, la cuantificación del parámetro que sirva para obtener la base, y la tasa o tarifa que aplicara a esta última. De ahí que para efectos de la procedencia del juicio de amparo, debe estimarse que cuando se expide dicho acto, en él se realiza la aplicación de las hipótesis normativas que contienen la totalidad de los elementos esenciales del tributo, como son su objeto, el sujeto, el procedimiento para determinar la base y la tasa o tarifa aplicable, bien sea que se encuentren en un mismo dispositivo o diverso, pues desde esa determinación, con independencia de que la autoridad someta su actuar a los términos precisos de la ley, el contribuyente tendrá obligación de pagar el crédito fiscal respectivo, dentro del plazo legal, lo que significa que la determinación tributaria, en si misma considerada, le acarrea un perjuicio, afectándole en su interés jurídico las disposiciones que debieron aplicarse, aun cuando ello se halla realizado en forma imprecisa, pues lo cierto es que existe la individualización de la ley respecto del gobernado, ya que son el conjunto de hipótesis jurídicas que contienen los elementos del tributo las que prevén el hecho imponible y las que facultan y acotan el actuar de la responsable cuando emite la determinación tributaria.”

TESIS: 2ª. CLXXI/2000
TOMO: XII, DICIEMBRE DE 2000
PAG. 448
TESIS AISLADA
NOVENA EPOCA
SEGUNDA SALA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como se puede apreciar de los anteriores criterios la Suprema Corte de Justicia de la Nación se apega a los criterios expuestos por la doctrina, al dejar en claro que la figura de la determinación es la culminación de todo un procedimiento administrativo y legislativo el cual encierra todos y cada uno de los elementos constitutivos de las contribuciones, tales como: identificar claramente al sujeto pasivo, nacimiento de la obligación, concretización del hecho generador, tasa y tarifa aplicables a la base gravable, terminando con la concretización del crédito fiscal en cantidad líquida para poder ser enterado a la administración tributaria encargada de recaudar dicho pago. En el mismo sentido se deja en claro que la

determinación por regla general debe ser realizada por el contribuyente, es decir, por el sujeto pasivo de la relación jurídico—tributaria y que en caso de incumplimiento o en ciertas contribuciones deberá ser realizada por la autoridad fiscal a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), organismo creado para la determinación entre otras tareas, como se desprende de los criterios jurisprudenciales arriba citados; de la misma forma la determinación se puede dar entre la autoridad fiscal y el contribuyente. En cuanto a la legislación fiscal se ha establecido en el artículo sexto, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación”⁸⁵. De esta manera tanto nuestro sistema legislativo como nuestro máximo tribunal se apegan a los doctrinarios del derecho tributario.

Por nuestra parte se concluye que la determinación es aquella figura dentro de la cual se precisan y se materializan los elementos constitutivos de toda contribución, culminando con el establecimiento de la cantidad líquida (cantidad en pesos), para poder enterar dicha cantidad a la autoridad fiscal y de esa manera cumplir satisfactoriamente con la obligación impuesta por nuestra Carta Magna de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Claro está, que para poder realizar ésta obligación tributaria de manera satisfactoria y creer que nuestras autoridades al crear la norma tributaria lo hacen de una manera justa y legal, en el siguiente capítulo de nuestra investigación se

⁸⁵ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN; Ed. Isef; México 2008; p. 4.

abordará lo relativo a los principios constitucionales y de las contribuciones, para dejar en claro cuales son las limitaciones del Estado respecto a su poder de imperio o poder tributario.

CAPITULO II

LAS CONTRIBUCIONES Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

2.1 CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

Toca ahora abordar el estudio de las diversas contribuciones que nuestro sistema normativo ha aceptado, así como las limitaciones impuestas por nuestra Constitución, garantizando una serie de derechos que a su vez son establecidos por nuestra Carta Magna.

Con el pasar del tiempo una serie de doctrinarios han elaborado diferentes conceptos en referencia a las contribuciones, así como también han desarrollado una clasificación de ella, y que para ellos constituyen un régimen adecuado para que el Gobierno o Estado se allegue de recursos para satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad a su cargo.

En nuestro país y en especial nuestra legislación, así como una parte de los doctrinarios nacionales han clasificado las contribuciones en: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras; a diferencia de la doctrina internacional que considera como contribuciones a: los impuestos, derechos o tasas y a las contribuciones especiales, dentro de las cuales a su vez se consideran a las contribuciones de mejoras y a las aportaciones de seguridad social. Es por eso que nosotros nos apegaremos a la

clasificación que nuestra legislación ha establecido, para de esa forma no confundirnos.

El Estado para poderse allegar de recursos se ha visto en la necesidad de gravar ciertas actividades desarrolladas por los miembros que lo constituyen, para de esa forma satisfacer las necesidades colectivas que se le van presentando. Es por ello que se ha creado la figura jurídica de la contribución para no cometer arbitrariedades al realizar el cobro de esos recursos, ya que para ello se tendrá que apegar a los elementos constitutivos de toda contribución y que en el capítulo anterior se han analizado.

La contribución en primer lugar denota la prestación o contraprestación, esto por cuanto que hay contribuciones que son prestaciones ya sea en dinero o en especie, lo que significa que no se recibirá beneficio alguno de forma directa pero si de una manera indirecta y a través del tiempo, como son los impuestos; y por otra parte son contraprestaciones ya que se recibe algún beneficio de forma inmediata y directa, tal es el caso de los llamados derechos. Y en segundo lugar son obligaciones ya que el Estado las impone a través de su potestad tributaria.

Es por ello que el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO nos dice: “la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya

sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.”⁸⁶

El maestro ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO dice: “la contribución es la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

...el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago, de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

...el tributo viene a consistir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.”⁸⁷

Por su parte JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO, nos comenta que las contribuciones son una especie del genero ingresos públicos del Estado, por lo que al respecto señala “las contribuciones son ingresos públicos, pero no todos los ingresos públicos que obtiene el Estado son contribuciones.

⁸⁶ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; P. 5

⁸⁷ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Derecho Fiscal; 19ª ed; Ed. Themis, México 2005; pp. 125-127.

Las contribuciones son aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público, proporcionales y equitativas, establecidas en la ley, que deben cubrir los sujetos obligados y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social.”⁸⁸

LUIS HUMBERTO DELGADILLO nos dice que: “son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.

Como las aportaciones económicas, que, de acuerdo a la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.”⁸⁹

En el mismo orden de ideas el maestro NARCISO SANCHEZ GOMEZ dice “son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas.

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el solo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos,

⁸⁸ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; pp. 38y 39.

⁸⁹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 57.

rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio, tal es el caso del impuesto sobre la renta.”⁹⁰

El maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA argumenta que “...tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”⁹¹

En ese orden de ideas HUGO CARRASCO IRIARTE dice “por contribución debe entenderse la prestación obligatoria establecida por la ley, generalmente pecuniaria, que debe entregarse al Estado.”⁹²

Siguiendo la misma línea de ideas el reconocido jurista argentino CARLOS M. GIULIANI FONROUGE comenta “..., concebido genéricamente 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.”⁹³

OMAR CURIEL VILLASEÑOR en sus Principios Tributarios argumenta lo siguiente “la acción de contribuir no sólo puede verse representada en el hecho de aportar una determinada cantidad de dinero, inclusive cuando el objetivo final de la contribución no sea otra que la misma que establece la ley fundamental: los

⁹⁰ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 207.

⁹¹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 320.

⁹² CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 172.

⁹³ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob cit; p. 315.

gastos públicos; se puede contribuir a éstos realizando una actividad que permita al erario público no realizar un gasto determinado. Es decir, el contribuir no sólo puede entenderse en la acción de dar, sino también en la de hacer; o en la de ahorrar.

El Estado ha considerado que la obligación de contribuir se traduce en una acción de dar dinero al erario público, para que sea administrado por el mismo Estado y, después, se erogue de conformidad con las normas inherentes al derecho presupuestario.

El concepto de tributo (contribución), generalmente, representa un recurso de carácter monetario, aunque excepcionalmente pueda consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria, por lo que la obligación de contribuir podrá ser solventada, en la medida que la ley lo precise, mediante el pago en especie.”⁹⁴

La legislación mexicana por su parte no da una definición de lo que se debe considerar como contribución, y si en cambio menciona las clases de contribuciones cuando en su artículo segundo menciona: “las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera”, del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que nosotros consideramos que contribución es una prestación o contraprestación, en dinero o en especie, establecida en ley a cargo de personas

⁹⁴ CURIEL VILLASEÑOR OMAR; Principios tributarios; 1ª ed; Ed. Isef; México 2002; pp. 33-34.

físicas o morales que se ubiquen en la hipótesis normativa, que ha establecido el Estado a través de su potestad tributaria, para hacerse llegar de recursos económicos y así cumplir con las necesidades colectivas, es decir, destinar estos recursos a los gastos públicos que establece nuestra Carta Magna.

Analizando en sus partes esta definición consideramos que se trata de una prestación porque no se recibe beneficio alguno de manera inmediata y directa, sino que se recibirá beneficio de manera indirecta, por ejemplo la pavimentación de ciertas calles o avenidas por las cuales circulamos, seguridad ciudadana, etc; es una contraprestación porque recibimos un beneficio de manera mediata y directa como por ejemplo el peaje por el uso de alguna carretera en especial, es decir, la clase de contribución denominado por nuestra doctrina y legislación como derecho, y que en su oportunidad hablaremos de él; es una obligación ex lege, es decir, que se encuentra establecida en la ley, obedeciendo y respetando un principio constitucional llamado de legalidad, al cual en su momento nos referiremos; aportaciones que pueden ser en dinero y excepcionalmente en especie, esto debido a que para el Estado es mas fácil cumplir con sus tareas al disponer de los recursos recaudados de una manera más rápida y sencilla; así mismo esta definición encierra una serie de principios que tendrán que ser acatados por parte de los legisladores, dichos principios son: legalidad, generalidad, proporcionalidad, equidad y de destino al gasto público, al igual que otra serie de principios especiales a toda contribución: principio de economía, justicia, comodidad y certeza, que de igual manera se estudiarán de manera particular en líneas posteriores.

2.2 IMPUESTOS

Como se ha mencionado en párrafos arriba, seguiremos el presente estudio de acuerdo a lo que establece nuestra legislación respecto de las contribuciones, por lo que toca el turno al impuesto; del cual diremos que es una especie del género contribución, y que a su vez cuenta con subespecies, dentro de las cuales se encuentra: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, impuesto al activo, entre otros. El impuesto para nuestro sistema tributario representa la principal fuente de ingresos, considerando toda la gama de contribuciones con las que cuenta dicho sistema, a pesar de que contamos con una serie de deficiencias por parte de nuestros legisladores tales como: el complicado procedimiento utilizado para obtener la recaudación de impuestos, la gran evasión que hoy día se sigue dando, la creciente economía informal que padece nuestro país, ya que si esto se normatizara adecuadamente por nuestros legisladores se obtendrían grades beneficios económicos y en consecuencia se estaría hablando de un optimo desarrollo del país tanto económica, jurídica y socialmente.

Es por ello que empezaremos por dar los diferentes conceptos referidos por los doctrinarios de la materia, así como el de nuestra legislación; y para referir en última instancia los elementos que constituyen los impuestos.

El maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO dice que los impuestos son“... 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 ellos contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁹⁵

ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, toma como concepto el dado por el “artículo 2º del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”⁹⁶

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO comenta que son “...las contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades sociales.”⁹⁷

LUIS HUMBERTO DELGADILLO argumenta “es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral.”⁹⁸

⁹⁵ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 61.

⁹⁶ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 352.

⁹⁷ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 55.

⁹⁸ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 65.

En el mismo orden de ideas el maestro NARCISO SANCHEZ GOMEZ dice “son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el poder público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público..., sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.”⁹⁹

El maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA dice “el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex – lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”¹⁰⁰

HUGO CARRASCO IRIARTE dice “el impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata.”¹⁰¹

El distinguido tributarista CARLOS M. GIULIANI FONROUGE refiere “...las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como, hechos imponibles.”¹⁰²

⁹⁹ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 210.

¹⁰⁰ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 377.

¹⁰¹ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 177.

¹⁰² GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob cit; p. 323.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación define a los impuestos de la siguiente manera: artículo segundo fracción I, “impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Nuestra legislación no da una definición desde nuestro punto de vista aceptable ya que no hace referencia a los elementos indispensables que conforman dicho concepto como lo son: que es una prestación, es decir, que no se recibe un beneficio inmediato ni directo por parte del Estado; que es una norma ex-lege, es decir, que es obligatoria por ser establecida en la ley y por imperio del Estado; que esta dirigida tanto a personas físicas como morales que se ubiquen en la hipótesis normativa; y que por lo general son obligaciones en dinero y por excepción en especie. Haciendo con estas características una clara diferenciación con el resto de las contribuciones que en su momento se analizarán y no seguir confundiendo a la población, ya que en su mayoría hoy día sigue confundándose con los diferentes términos utilizados por nuestro cuerpo legislativo en materia tributaria, lo que nos llevaría a una mala recaudación de los tributos, formando con esto un círculo vicioso interminable. Razón por la cual nosotros proponemos la siguiente definición, impuesto es la prestación en dinero y excepcionalmente en especie establecida en la ley y que tiene que ser enterada por las personas físicas y morales que se han ubicado en la hipótesis normativa, en acatamiento de la potestad tributaria del Estado, respetando los principios constitucionales

establecidos en el artículo 31, fracción IV, que a la letra dice: “son obligaciones de los mexicanos; contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Que los doctrinarios y nuestro máximo tribunal de justicia los han traducido en principios de: proporcionalidad, legalidad, equidad, generalidad y destino al gasto público.

2.3 DERECHOS

Como ha sido mencionado en párrafos arriba, la segunda clase de contribución que analizaremos es el llamado Derecho, el cual se podría considerar el segundo en importancia dentro de toda la clasificación de las contribuciones que se ha elaborado, tanto en la doctrina como en nuestra legislación, ya que a partir de esta el Estado obtiene una buena cantidad de recursos, tal como se desprende de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2009, en la cual encontramos que se obtendrán para este ejercicio la cantidad de 714,107.7 millones de pesos correspondiente al rubro de derechos; es por ello que nos centraremos a continuación en los diferentes conceptos que se han elaborado por parte de varios tratadistas, para poder así establecer una clara diferenciación con las demás contribuciones y no llegar a caer en una confusión. Consideramos también que se puede contemplar como la segunda contribución en importancia no solo por la cantidad de recursos que de ella se obtienen, sino que también por el papel que ésta contribución juega en la estructura de un buen sistema tributario

del Estado, ya que es a través de esta contribución que el Estado puede tener un control del tránsito de mercancías que se da a través de él, ya sea internacional como nacional, por poner un ejemplo; otro ejemplo sería el control que se podría dar en relación con la entrada de personas al país, porque es a través de esta contribución que se dan los servicios migratorios del Estado. Estos son solo algunos ejemplos de lo que se podría realizar a través de los derechos, y es por ello que para nosotros es el segundo en importancia de toda la clasificación de las contribuciones.

Sin embargo hay que entrar al estudio de su concepto, el cual para el maestro CARLOS M. GIULIANI FONROUGE “es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”¹⁰³

El maestro HUGO CARRASCO IRIARTE dice “los derechos deben estar establecidos en una ley. Exigir que los derechos se establezcan en una ley es congruente con lo previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana.

Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público deben pagarse derechos.

Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación tienen que pagarse derechos.”¹⁰⁴

¹⁰³ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob cit; p. 325.

¹⁰⁴ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 182.

NARCISO SANCHEZ GOMEZ argumenta “son contribuciones estatuidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas o morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva.

Los derechos vienen a constituir el pago del precio de un servicio público que es regulado, administrado, planificado y controlado por el mismo Estado; por usar, aprovechar o explotar bienes del dominio público, bajo las condiciones, limitaciones y modalidades previstas en las leyes respectivas.”¹⁰⁵

LUIS HUMBERTO DELGADILLO comenta “se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.”¹⁰⁶

En el mismo sentido JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO dice que es “...el pago autorizado en ley que se hace a la Administración Pública en ocasión de la prestación de un servicio público (acto positivo) o por permitir usar o aprovecharse de bienes del dominio público (acto permisivo), que ésta realiza en forma directa e inmediata hacia un particular.”¹⁰⁷

¹⁰⁵ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 211.

¹⁰⁶ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 63.

¹⁰⁷ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 78.

El maestro ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO dice “son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible.”¹⁰⁸

En el mismo sentido el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA comenta “el derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.”¹⁰⁹

En el mismo orden de ideas el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO argumenta “...los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”¹¹⁰

El Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, fracción IV, párrafo primero los define de la siguiente manera “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 servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

¹⁰⁸ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 366.

¹⁰⁹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 342.

¹¹⁰ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 77.

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se traten 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.”

Nuestro máximo tribunal (Suprema Corte de Justicia de la Nación) en el sentido de los doctrinarios y de la legislación se ha pronunciado en tesis jurisprudencial de la siguiente manera:

“DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN.

Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra “contraprestación” no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de derechos.”

TESIS: P./J. 1/98
TOMO: VII, ENERO DE 1998
PAG: 40
JURISPRUDENCIA
NOVENA EPOCA
PLENO
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

En el mismo sentido y confirmando lo establecido en la anterior jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncio de la siguiente manera en otra tesis, que a la letra dice:

“DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.

Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este alto tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3º. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del Código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de un beneficio concreto a favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios (“COOPERACIÓN, NATURALEZA DE LA.”, jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1ª. Parte; A. R. 7228/57 Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64 Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59 María Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría mas adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado (“DERECHOS POR EXPEDICIÓN, TRASPASO, REVALIDACIÓN Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 14, FRACCIONES I, INCISO C), II, INCISO D), DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES”, Vol. CXIV, 6ª. Epoca, Primera Parte; “DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS”, Vol. 169 a 174, 7ª. Epoca, Primera Parte; “AGUA POTABLE, SERVICIO MARITIMO DE. EL ARTÍCULO 201, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTO LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CUBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARITIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO”, Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2º; fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como “ las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público” (A.R 7233/85 Mexicana del Cobre, S.A y A.R 202/91 Comercial Mabe, S.A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.

TESIS: P./J. 41/96
TOMO: IV JULIO DE 1996
PAG: 17.
JURISPRUDENCIA
NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA.

La legislación y en especial el Código Fiscal de la Federación no hacen una clara definición de lo que se debería entender por un derecho; sin embargo nuestro máximo tribunal a través de difentes tesis jurisprudenciales nos hace ver los elementos, así como los fines que deberían perseguirse con la recaudación de los derechos, deja en claro que se trata de una contribución, la cual se traduce en un pago cuya fuente se encuentra en la recepción de una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con lo cual estamos de acuerdo, sin embargo lo que hace y podría llegar a confundir es el haber eliminado el término contraprestación, argumentando que con este término se alude a una relación entre particulares y que los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general. Sin embargo este término ha sido utilizado tanto por la doctrina nacional como internacional, es por ello que nosotros nos apegamos a lo establecido por el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO, en el sentido de que todo derecho es una contraprestación en dinero que es establecida por el Estado, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos y que están destinados al sostenimiento de esos servicios. Como puede apreciarse el término contraprestación se utiliza en el sentido de que la

autoridad hacendaria y en general el gobierno se allegue de recursos para el sostenimiento de los servicios que presta de una manera inmediata, directa e individual y que todo lo recaudado se asigne precisamente al rubro de servicios prestados por el Estado y no afectar o mermar otros rubros.

2.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Tercera especie dentro del genero contribuciones que nuestra legislación ha adoptado para estructurar nuestro sistema tributario, el cual ha sido considerado por un gran número de doctrinarios extranjeros y nacionales como una contribución especial, la cual se subclasifica en dos: las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social, dividiendo así las opiniones entre los que piensan que estas dos subclases de contribuciones forman una sola y quienes las consideran de manera individual, sin embargo para no entrar en confusiones el presente estudio se realizara de manera individual y de acuerdo a nuestra legislación.

Las contribuciones de mejoras han ocasionado e inducido en la población desconfianza y confusión, ya que por un lado les cobran impuestos entendiendo que estos son destinados a servicios públicos, infraestructura, seguridad social, seguridad pública, etc; sin explicarles que esta clase de contribuciones son generadas de manera especial por el beneficio que esto les ocasionará a sus propiedades por la construcción de una obra pública específica, como puede ser la

construcción del metro bus. Cabe aclarar que esta contribución solo recae en las personas aledañas a la construcción de la obra y no en toda la población, porque dicha obra solo incrementara el valor de los inmuebles aledaños a ella.

JESUS QUINTANA VALTIERRA Y JORGE ROJAS YAÑEZ nos dicen que es “una prestación en dinero, en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública”.¹¹¹

LUIS HUMBERTO DELGADILLO comenta que se “establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio”.¹¹²

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO nos dice que es “el pago establecido en ley a cargo de los propietarios o poseedores de los bienes inmuebles que reciben una ventaja económica mensurable por la realización de una obra pública”.¹¹³

Como puede apreciarse de los anteriores doctrinarios no le dan el calificativo de contribuciones especiales, por lo que ellos han realizado sus

¹¹¹ QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE; Ob cit; p. 90.

¹¹² DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 62.

¹¹³ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 92.

estudios hacia las contribuciones de mejoras de una manera individual y no de una manera conjunta con las aportaciones de seguridad social, y que los siguientes doctrinarios si lo hacen, comenzando por lo dicho por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, al decir que contribución especial es “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.¹¹⁴

HUGO CARRASCO IRIARTE nos dice que “las contribuciones de mejoras se ubican dentro de un concepto más amplio: el de contribuciones especiales, que se definen a su vez como una prestación establecida en la ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia de forma específica”.¹¹⁵

MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ nos comenta que “las prestaciones legales obligatorias a cargo de las personas que obtienen un beneficio específico, derivado de la realización de una obra o servicios públicos o de especiales actividades del Estado.

¹¹⁴ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob cit; p. 328.

¹¹⁵ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 184.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.¹¹⁶

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA la contribución especial es “la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.

Hay tres clases de contribuciones especiales:

- a) la contribución de mejoras. Es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.
- b) La contribución por gastos.
- c) La contribución de seguridad social”.¹¹⁷

RAÚL RODRIGUEZ LOBATO dice que es “la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.

¹¹⁶ SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob cit; pp. 180, 181, 182 y 183.

¹¹⁷ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; pp. 344 y 347

Dos clases de contribuciones especiales: la contribución de mejoras y la contribución por gasto.

La contribución de mejoras, es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general”.¹¹⁸

Por su parte nuestra legislación, Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, fracción tercera, define a las contribuciones de mejoras como “las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Nuestro máximo tribunal de justicia (Suprema Corte de Justicia de la Nación), en una tesis aislada y en jurisprudencia se ha pronunciado de la siguiente manera:

“CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. LAS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 53, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, POR LA DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, TIENEN LA NATURALEZA DE DERECHOS (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1994).

El referido artículo preceptúa: “Tratándose de las obras de agua potable y drenaje proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal, aun cuando se trate de obras de captación de agua o drenaje realizadas por la Federación o fuera del Distrito Federal, se causarán contribuciones de mejoras, en los siguientes términos: 1. por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje a nuevos demandantes del mismo, se pagarán contribuciones de mejoras utilizando la forma oficial aprobadas por las autoridades fiscales, conforme a las siguientes cuotas...”. La doctrina a considerado, en términos generales, que las contribuciones de mejoras son un tipo de contribución especial que se paga, no por un servicio que el Estado presta, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben de éste. El contribuyente experimenta un beneficio especial consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Aun cuando el citado artículo 53, fracción I, establece el cobro de contribuciones de mejoras a nuevos demandantes del servicio, lo cierto es que la obra pública ya existe; por tanto, no se surte la hipótesis de mejora de obras públicas cuando el particular que demanda el servicio no recibe un beneficio específico con la

¹¹⁸ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 8 y 4.

construcción de la obra, requisito indispensable para que se den este tipo de contribuciones, porque se trata de nuevos demandantes, los cuales tienen al filo de su banqueta el servicio de agua potable y drenaje, pues ya está tendida la red y la autoridad únicamente autoriza la prestación de ese servicio. Por tal motivo, la norma tributaria prevé el pago de un derecho, impropriamente denominado contribución de mejoras, que se paga al Estado como contraprestación del servicio administrativo consistente en autorizar la prestación del servicio de agua potable y drenaje, el cual se otorga en función del interés general, y no de un grupo determinado de particulares”.

TESIS: P. CXXVII/97
TOMO: VI, AGOSTO DE 1997
PAG: 39
TESIS AISLADA
NOVENA EPOCA
PLENO
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Confirmándose lo anterior con la siguiente tesis jurisprudencial, que a la letra dice:

“CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 6º. DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE ESTABLECE QUE LOS PREDIOS DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, NO PAGARAN EL IMPUESTO SOBRE AUMENTO DE VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DE ESA ENTIDAD, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Tomando en consideración que la naturaleza del impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, previsto en los artículos del 41 bis-9 al 41 bis-26 de la ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, es la de una contribución de mejoras, en tanto se establece con motivo del hecho generador consistente en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, es claro que debe gravar sin excepción, a todos aquellos sujetos que reciban un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes por ubicarse dentro del área de la mejora. Por tanto, si el artículo 6º del mencionado decreto legislativo, reformado mediante los diversos 109, 531 y 3, publicados en el Periódico Oficial del Estado de Nuevo León establece que los predios destinados a casa habitación dentro de fraccionamiento autorizado no pagarán el tributo de mérito hasta en tanto cambien el uso de suelo, contraviene la naturaleza jurídica de la contribución e infringe la garantía de equidad tributaria, en razón de que tratándose de sujetos que se encuentran en igual situación jurídica, a saber, ser propietarios o poseedores de predios ubicados dentro del área de beneficio de una obra pública programada, confiere un trato diverso al examinar a ese tipo de sujetos del pago de la contribución sin existir una justificación objetiva para ello”.

TESIS: 2ª./J. 77/2000
TOMO: XII, SEPTIEMBRE DE 2000
PAG: 71
JURISPRUDENCIA
SEGUNDA SALA
NOVENA EPOCA
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como puede observarse nuestra legislación no da una definición completa de las contribuciones de mejoras al omitir que se trata de una prestación, esto en cuanto se obtendrá un beneficio especial para los habitantes aledaños a la obra pública, como bien apuntan las tesis que nos anteceden, al dar las características que se deben observar para la configuración de una contribución de mejoras y que coincide con lo establecido por los diferentes doctrinarios, tanto los que opinan que deberían de llamarse contribuciones especiales, como los que estiman que deberían de tratarse de manera individual; finalmente en ambos puntos de vista se coincide en las características que las contribuciones de mejoras presentan en su configuración a saber: se trata de una prestación, es un pago obligatorio, debe ser establecida en ley, dirigida tanto a personas físicas y morales, y debe haber un beneficio hacia habitaciones aledañas a la obra pública.

Analizando en sus partes esta figura jurídica diremos que: se trata de una contribución ya que es una prestación, es decir, se recibirá un beneficio especial; es una norma ex lege, es decir, es obligatoria por estar establecida en ley y por imperio del Estado; y está dirigida tanto a personas físicas como morales. Concluyendo que una contribución de mejora es una prestación, establecida en la ley a cargo de personas físicas y morales, que reciban un beneficio especial y directo, es decir, un incremento en el valor de sus bienes inmuebles, por la ejecución de una obra pública.

2.5 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social al igual que las contribuciones de mejoras, han sido consideradas por varios doctrinarios como contribuciones especiales, dividiéndose así las opiniones, ya que hay quienes opinan que se trata de contribuciones fiscales, es decir, son fiscales porque los órganos encargados de recaudar, administrar, vigilar y ejecutar el cobro forzoso son la Secretaría de Hacienda y Crédito público (administración centralizada); y quien las considera como contribuciones parafiscales, es decir, son parafiscales porque el órgano encargado de recaudar, administrar y vigilar los recursos provenientes de estas contribuciones (cuotas obrero-patronales) es un órgano desconcentrado de la administración pública (IMSS) y no la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que recibe dichos recursos. Punto de controversia que no profundizaremos por no ser tema de nuestra investigación.

Ahora bien, es importante recalcar que este tipo de contribuciones forman parte importante de nuestro desarrollo económico y social, debido a que con ellos se satisface gran parte de las necesidades ciudadanas, al brindarles atención medica, vivienda, guarderías, etc; y que en la actualidad dichas necesidades parecen habernos superado, debido a que gran parte de estos recursos que deberían estar dirigidos al sostenimiento de los establecimientos encargados de este servicio público, es dirigido pero a los bolsillos de dirigentes sindicales que

tanto han afectado al país. Pero como ya fue mencionado párrafos arriba no es tema de nuestra investigación.

Punto importante en nuestro tema es el análisis de los elementos constitutivos de este tipo de contribución y si realmente se manifiestan en nuestra legislación, así como el que la población tenga una idea clara de esta clase de contribución y no se manifieste una evasión o el no pago por parte de los contribuyentes.

Es por eso que JESUS QUINTANA VALTIERRA Y JORGE ROJAS YAÑES nos dicen 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”.¹¹⁹

LUIS HUMBERTO DELGADILLO nos comenta que “estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, entre otras”.¹²⁰

El maestro GIULIANI FONROUGE respecto a las aportaciones de seguridad social y al igual que con las contribuciones de mejoras nos dice que es una contribución especial la cual consiste en “la prestación obligatoria debida en

¹¹⁹ QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE; Ob cit; p. 68

¹²⁰ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 61.

razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Por nuestra parte incluimos en esta categoría, no solamente las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional”.¹²¹

MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ en el mismo sentido considera que las aportaciones de seguridad social forman una sola contribución denominada, contribución especial, y que al respecto nos dice que las características de las aportaciones de seguridad social son:

- “a) no se incluye su producto en el presupuesto del Estado
- b) en condiciones normales la recaudación no está a cargo de los organismos fiscales del Estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social, cuenta con los elementos propios para la recaudación y exigibilidad de las mismas.
- c) el importe de lo recaudado no ingresa a la tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta clase de contribuciones, a la cual nos adherimos, sostiene que son tributos y las hacen figurar dentro del rubro de contribuciones especiales.

Las de mayor importancia y trascendencia son las cuotas obrero-patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social.

¹²¹ GIULIANI FONROUGE CARLOS M; Ob cit; p. 328.

Las exacciones recabadas por ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento autónomo”.¹²²

Para el maestro DE LA GARZA las aportaciones de seguridad social forman parte de las contribuciones especiales, considerándolas como “las cantidades que periódicamente deben pagarse al IMSS para cumplir con las obligaciones que la ley pone a cargo de los patrones y trabajadores.

Las cuotas y los capitales constitutivos del IMSS y en general las aportaciones para la seguridad social constituyen una especie del género contribución”.¹²³

El maestro LOBATO por su parte considera a las aportaciones de seguridad social como exacciones parafiscales argumentando que “las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos”.¹²⁴

Por su parte nuestra legislación define las aportaciones de seguridad social de la siguiente manera: Código Fiscal de la Federación, artículo segundo, fracción II: “aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley

¹²² SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob cit; pp. 163 y 184.

¹²³ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; pp. 358 y 367.

¹²⁴ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 93.

a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Y en su fracción IV, párrafo segundo: cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado varias tesis jurisprudenciales en las cuales se confirma lo dicho por nuestra legislación al disponer que:

“SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.

Del examen de lo dispuesto en los artículos 2º del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al seguro social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público”.

TESIS: P./J. 18/95
TOMO: II, SEPTIEMBRE DE 1995
PAG: 62
JURISPRUDENCIA
PLENO
NOVENA EPOCA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Una tesis aislada comenta:

“APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACIÓN SE DESTINA A LOS GASTOS PÚBLICOS.

De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social”.

TESIS: P.LIII/96
TOMO: III, ABRIL DE 1996
PAG: 65
AISLADA
PLENO
NOVENA EPOCA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Confirmando lo anterior con la siguiente tesis jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncia como sigue:

“INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Del examen de lo dispuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se desprende que las aportaciones patronales son contribuciones, tanto por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, pues las aportaciones son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a

través de tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente, como porque el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores constituye un organismo fiscal autónomo, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público”.

TESIS: P./J. 35/98
TOMO: VIII, JULIO DE 1998
PAG: 28
JURISPRUDENCIA
PLENO
NOVENA EPOCA
SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como puede apreciarse, tanto de la legislación como de los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia y tesis aisladas, dan una definición, así como de sus características de manera incompleta, al no mencionar que se trata de una prestación, es decir, que se recibe un beneficio de manera especial y mediata, ya que los servicios de seguridad social se recibirán en tanto se verifique la hipótesis establecida en la ley, por ejemplo el momento en que se de una enfermedad o accidente del trabajador, o en uno de sus beneficiarios. Creando solo confusión ya que tanto en la legislación como en la jurisprudencia se menciona que las aportaciones de seguridad social son contribuciones; y en especial cuando en la legislación menciona que estos servicios serán prestados por el Estado, entendiéndose que se tratan de organismos centralizados, y en un párrafo dentro de la fracción dedicada a los derechos trata de aclarar que cuando se ofrezcan estos servicios por organismos descentralizados se considerarán aportaciones de seguridad social, siendo que en la realidad se ofrecen por organismos descentralizados, es

decir, organismos autónomos y con patrimonio propio por recibir de manera directa sus recursos, hablamos principalmente del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

Concluyendo que las aportaciones de seguridad social son prestaciones a cargo de personas o grupos de personas que reciben un servicio especial y mediato por el Estado a través de sus organismos descentralizados, y que es establecido en la ley. Adhiriéndonos de esta forma a lo comentado por el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO, en el sentido de que las aportaciones de seguridad social son exacciones parafiscales.

2.6 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

La historia a través del tiempo ha ido estableciendo una serie de principios o limitaciones al Estado, para evitar de esta manera abusos al establecer, vigilar y recaudar las contribuciones que han sido consideradas para el sostenimiento del mismo y cubrir satisfactoriamente las necesidades de la colectividad, cumpliendo así lo establecido por nuestra carta fundamental.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha establecido una serie de principios limitativos dirigidos a nuestros gobernadores para evitar principalmente abusos de poder al establecer y recaudar los recursos que se

allega a través de las contribuciones. Principios que se encuentran establecidos en su artículo 31, fracción IV y que a la letra dice:

Art. 31 son obligaciones de los mexicanos.

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

Desprendiéndose del artículo transcrito los siguientes principios: principio de generalidad, principio de legalidad, principio de equidad, principio de proporcionalidad y principio de destino al gasto público.

2.6.1 GENERALIDAD

ARRIOJA VIZCAINO comenta “una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca.

El principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, solo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el

correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate”.¹²⁵

PONCE GOMEZ Y PONCE CASTILLO nos dicen “significa que éste comprende a todas las personas cuya situación jurídica coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa”.¹²⁶

REYES ALTAMIRANO al respecto dice “significa que todos aquellos que tengan capacidad contributiva y cuya situación sea reconocida como lo que la ley llama hecho generador del crédito fiscal, están obligados al pago de contribuciones”.¹²⁷

QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YAÑEZ disponen que “este principio tiene como base el hecho de que todos deben pagar impuestos, nadie debe estar exento de la obligación de contribuir al gasto público”.¹²⁸

DELGADILLO argumenta que “la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero constitucional, la cual se acepta para todas las personas y en

¹²⁵ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 247.

¹²⁶ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Derecho Fiscal; 10ª ed; Ed. Banca y Comercio; México 2005; p. 64.

¹²⁷ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 47.

¹²⁸ QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE; Ob cit; p. 82.

todas las ramas del derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo, los extranjeros”.¹²⁹

Como puede observarse los doctrinarios coinciden en el sentido de que la generalidad como principio de las contribuciones va encaminada hacia toda persona física o moral que se encuentre en el supuesto establecido por la norma tributaria, es decir, aquella persona que haya caído en el hecho generador de toda contribución sin hacer excepción alguna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación al principio de generalidad se ha pronunciado en tesis aisladas de la siguiente manera, al disponer que:

“PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE AUMENTO DE VALOR Y MEJORA ESPECIFICA DE LA. DECRETO NUMERO 80 DE 28 DE MAYO DE 1963, DEL CONGRESO DEL ESTADO DE NUEVO LEON. CONSTITUCIONALIDAD.

El principio de generalidad de las leyes que resguardan el artículo 13 constitucional, no desaparece por el hecho de que la materia regulada por dichos ordenamientos se limite a una cierta región geográfica o un cierto sector de contribuyentes u obligados. La generalidad se ve lesionada cuando los supuestos de la pretendida ley están concebidos en tal forma que solo pueden ser aplicados a un caso aislado, después de lo cual ya no es posible su aplicación. Así lo ha asentado este pleno en la jurisprudencia número 17, en la primera parte, de la compilación de mil novecientos sesenta y cinco. En consecuencia, como el decreto impugnado permite ser aplicado a un número indeterminado de casos, y el impuesto que previene puede ser aplicado no sólo a la quejosa, sino a todos los propietarios o poseedores de predios que se hallen dentro del área de afectación, no cabe aceptar que dicho decreto lesione el principio de generalidad de las leyes. Además, el decreto combatido no es violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, porque precisa qué predios resultan afectados con la expropiación y con el impuesto por la construcción del colector; se establecen las bases conforme a las cuales ha de efectuarse la derrama a que asciende el costo total de la obra, cantidad que, por otra parte, se fijó consultando a los causantes; y se cumplieron los requisitos previstos por la Ley de Planificación, vigente en la época del decreto reformado, tal como se desprende del acta número 290, punto III, levantada el dieciséis de abril de mil

¹²⁹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 59.

novecientos sesenta y tres, por medio de la cual la Comisión de Planificación aprobó el anteproyecto elaborado por un comité ejecutivo encargado de estudiar la construcción del colector sanitario sur, acta publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de primero de mil novecientos sesenta y tres, mismo en que se publicó también el decreto número 80 de la Legislatura Local que, a su vez, aprobó el citado proyecto”.

TESIS AISLADA
VOLUMEN 30
PRIMERA PARTE
PAG. 47
PLENO
SEPTIMA EPOCA
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION Y SU GACETA

En otra tesis aislada se pronuncia de la siguiente manera:

“DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR EL ARTICULO 29, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 30 DE DICIEMBRE DE 1953. NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

No es exacta la estimación de que una ley es general cuando es igual para todos con las mismas obligaciones y derechos para los que se encuentran bajo su imperio. Obviamente se confunde e involucra ese concepto con el de equidad de la ley, que son dos cosas bien distintas. En efecto, la jurisprudencia y la doctrina han convenido en que una ley es general cuando comprende a todas las personas, físicas o morales, que se encuentran o lleguen a encontrarse dentro de la situación jurídica, abstracta impersonal y permanente prevista en la norma. En el caso concreto, no se quebranta ese requisito, pues la exigencia establecida por el artículo 29, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente de 1953, en el sentido de que los causantes en Cédula I sólo pueden deducir de sus ingresos las sumas concernientes a sueldos y gratificaciones que hubieren cubierto a sus empleados, siempre y cuando acrediten haber pagado las cuotas obrero patronales a que obliga la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, comprende en forma genérica a todas las personas físicas y morales cuya situación jurídica coincida con la hipótesis que en abstracto consagra aquel dispositivo”.

TESIS AISLADA
VOLUMEN 55
PRIMERA PARTE
PAG. 27
PLENO
SEPTIMA EPOCA
SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

Como puede apreciarse de las anteriores tesis aisladas pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dan las características específicas que configuran al principio de generalidad, al argumentar que este principio debe de ir dirigido a todas las personas físicas y morales que se ubiquen en el supuesto

hipotético de la norma abstracta, impersonal y permanente. Para de esta forma no caer en la confusión, que en infinidad de casos se ha dado, al considerar que la norma debe ser general en el sentido de que todos por igual están obligados a contribuir para los gastos públicos, sin importar si se encuentran o no en la hipótesis normativa, base fundamental para que se de este principio. Por lo que nosotros consideramos que debería acentuarse la diferencia entre el concepto general y el principio de generalidad, ya que el término general va encaminado a toda la colectividad sin importar si se cae en el supuesto hipotético o no; mientras que el principio de generalidad establecido en la norma constitucional y de manera específica dirigido a las contribuciones, es en el sentido de que tanto las personas físicas como morales, al caer en el supuesto hipotético de la norma estarían obligados a la contribución de los gastos públicos.

2.6.2 LEGALIDAD

ARRIOJA VIZCAINO, nos comenta al respecto que “este principio obedece a un doble enunciado:

1º la autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

2º por su parte, los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y

exclusivamente puedan hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes le confieren.

En términos generales, el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares.”¹³⁰

PONCE GOMEZ, opina que “no basta que el acto creador de las contribuciones emane de aquel poder que, conforme a la constitución, tiene facultades para establecerlas, sino que se requiere su consignación en la ley.”¹³¹

REYES ALTAMIRANO, dice “significa que toda contribución (impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social y contribución especial, inclusive sus accesorios) debe estar 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.”¹³²

QUINTANA VALTIERRA, nos dice que “la facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria, siendo ésta la mas importante limitación, de suerte tal que sólo podrá percibir los impuestos fijados por la ley.”¹³³

¹³⁰ ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 23.

¹³¹ PONCE GOMEZ FRANCISCO; Ob cit; p. 5.

¹³² REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 57.

¹³³ QUINTANA VALTIERRA JESUS; Ob cit; p. 81.

DELGADILLO, argumenta que “el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan solamente por medio de una ley. Esta disposición identifica al principio de legalidad en materia tributaria.”¹³⁴

Por su parte nuestro máximo tribunal jurisdiccional en atención al principio de legalidad se ha adecuado a lo dicho por la doctrina, lo cual se confirma con lo pronunciado en jurisprudencia y que a la letra dice:

“RENDA. EL ARTICULO 48, PRIMER PARRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “ENTRE OTRAS” PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezca en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre que hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: SEGUNDA SALA

¹³⁴ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 60.

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XX, DICIEMBRE DE 2004
TESIS: 2ª./J. 170/2004
PAG: 539.
JURISPRUDENCIA

Como puede apreciarse tanto de la doctrina como del criterio jurisprudencial emitido por nuestro máximo tribunal jurisdiccional, el principio de legalidad está establecido sobre la base de que toda norma tributaria, así como sus elementos constitutivos deben estar establecidos y determinados en ley, de tal suerte que los contribuyentes no se encuentren en un estado de indefensión, al no enterarse debidamente de las obligaciones tributarias que nuestra carta fundamental establece; principio que también impone limitantes a nuestros gobernantes, ya que a través de este principio solo están facultados para actuar de la manera que la propia ley se los permita y de esta manera no realizar actos abusivos de poder; por lo que nosotros nos apegamos a lo establecido por nuestro máximo tribunal, al indicar con claridad las características o elementos, tales como: sujetos obligados, objeto del impuesto, base imponible, tasa o tarifa y época de pago, que se deben observar al invocar el principio de legalidad.

Principio que en la actualidad se observa de una manera complicada, esto debido a la diversidad de ordenamientos jurídicos en los cuales se encuentra establecido, por ejemplo: para poder deducir gastos de gasolina hay que consultar en primer lugar la LISR, en segundo lugar el RLISR, y en tercer lugar la RM; lo que se traduce en toda una complejidad del sistema tributario, toda vez que podría reducirse a la ley y a su reglamento, es decir, el principio de legalidad se estaría

observando simple y sencillamente al establecerse la norma tributaria en la ley, y sus elementos o características, esto es: sujetos, objeto, base imponible, tasa o tarifa, y época de pago en su respectivo reglamento, siendo de esta manera innecesaria la creación de reglas de carácter general como sería el caso de la resolución miscelánea, y de esta forma evitar el no pago de contribuciones por la complejidad de las mismas. Cumpliendo de esta manera con el principio de legalidad, el cual como se a estudiado hace referencia a que toda norma debe estar establecida en un ordenamiento legal, es decir, ser creada a través del procedimiento legislativo, y por otro lado el establecer todos y cada uno de sus elementos o características esenciales a toda contribución como ya han sido mencionados.

2.6.3 EQUIDAD

Principio que en la doctrina ha sido considerado bajo la idea de justicia y de igualdad, surgiendo esta controversia con Aristóteles el cual lo consideraba bajo el principio de justicia, al considerarla como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto; posteriormente en la edad media y en la época moderna es estimado bajo el principio de justicia y de igualdad, por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo contempla de manera específica bajo el principio de igualdad, al decir que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa, como a

continuación se aprecia de los siguientes doctrinarios y de la jurisprudencia respectivamente:

ARRIOJA VIZCAINO nos dice que “el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.”¹³⁵

PONCE GOMEZ opina que “la equidad va en relación con la obligación de aplicar las cargas fiscales a todos los individuos que se encuentran en una misma situación jurídica tributaria.”¹³⁶

REYES ALTAMIRANO nos dice que “consiste en que el tributo comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia y que trate desigualmente a quienes no lo estén.”¹³⁷

QUINTANA VALTIERRA argumenta que “equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; implica un sentido de

¹³⁵ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 259.

¹³⁶ PONCE GÓMEZ FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; pp. 6 y 7.

¹³⁷ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 66.

moderación, de relación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.

La proporcionalidad de un impuesto no es suficiente, se requiere de la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social que, en términos precisos, es de absoluta necesidad.”¹³⁸

DELGADILLO nos comenta que “la equidad, por su parte se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.”¹³⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial y acorde con la doctrina se ha expresado de la siguiente manera:

“RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que el aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; en otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares; además, el propio máximo tribunal de la República ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra

¹³⁸ QUINTANA VALTIERRA JESUS; Ob cit; p. 82.

¹³⁹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 60.

incluso extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XVI, DICIEMBRE DE 2002
TESIS: P./J. 50/2002
PAG: 6
JURISPRUDENCIA.

Como puede apreciarse de lo establecido por nuestro máximo tribunal jurisdiccional, el principio de equidad se sustenta sobre el criterio de igualdad, argumentando que, los sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir un mismo trato, es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, criterio que en nuestra opinión lleva implícito el principio de justicia, al establecer que el valor superior que persigue es evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, es decir, aquí no importa el sexo, nacionalidad, religión o raza, sino única y exclusivamente la actividad realizada por el contribuyente,

actividad que habrá de adecuarse al supuesto hipotético y de ésta forma caer en la formula que dice: todos somos iguales ante la ley. Ahora bien creemos que el principio de equidad y el de proporcionalidad debería formar un todo ya que ambos son complementarios para conformar el principio de justicia tributaria, y no tratarlos de manera separada como lo a hecho nuestra carta fundamental, traduciéndose en una complejidad para los estudiosos de la materia y a un más para el contribuyente, razón por la cual consideramos que nuestra carta magna en lugar de hacer alusión a la proporcionalidad y equidad, de manera individual, debería de referirse a la justicia tributaria, la cual englobaría tanto a la equidad, igualdad y a la proporcionalidad de los tributos; por lo que consideramos debería darse una reforma al artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política en relación a la alusión que hace de los principios de proporcionalidad y equidad, reforma que debería adecuarse a lo establecido por nuestro máximo tribunal de justicia.

2.6.4 PROPORCIONALIDAD

Por proporcionalidad entendemos que pertenece o que es parte de un todo, es decir, traducido y aplicado a la materia tributaria, nos estaría indicando que el contribuyente debe aportar una parte de sus ingresos, capitales, bienes y utilidades al sostenimiento del Estado; los cuales forman parte de su capacidad económica y que a su vez esta capacidad debe ser considerada por parte de nuestros legisladores para la elaboración de normas tributarias. Por lo que

consideramos que tanto el principio de equidad y el de proporcionalidad deberían formar uno solo, esto es, el principio de justicia, como fue indicado en el anterior punto; ¿Por qué en uno sólo?, porque al hablar del principio de justicia englobaríamos la igualdad, la equidad y la proporcionalidad al decir que una norma tributaria tomaría en cuenta los ingresos, bienes, utilidades o el capital del sujeto pasivo, colocando a los que más tienen de acuerdo a esta capacidad en un rango, el cual nos indicaría que gravarán más, a diferencia de aquellos sujetos de menores ingresos, bienes, utilidades y capital, los cuales se ubicarían en otro rango de menor gravamen, con esto se estaría tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, adquiriendo presencia la igualdad y equidad, y formando sólo el principio de justicia tributaria.

Sin embargo, al igual que el principio de equidad, el de proporcionalidad ha sido estudiado de manera separada tanto por la doctrina, legislación y nuestro máximo tribunal jurisdiccional, como a continuación se aprecia:

ARRIOJA VIZCAINO indica que “el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución, represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equitativamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.”¹⁴⁰

PONCE GOMEZ dice que “la proporcionalidad se encuentra relacionada con la capacidad económica para contribuir.”¹⁴¹

REYES ALTAMIRANO dice que la proporcionalidad “significa que la contribución grave la riqueza, bienes, ingresos, gastos, patrimonio, servicios requeridos, etc; de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes.”¹⁴²

QUINTANA VALTIERRA argumenta que “proporcionalidad es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí, proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.

¹⁴⁰ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; pp. 257, 264.

¹⁴¹ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 7.

¹⁴² REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 62

Como el Estado no posee recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los que integramos una comunidad y en la medida de nuestras posibilidades, contribuyamos al sostenimiento de una institución a la que se le han asignado tan elevados fines.”¹⁴³

DELGADILLO expresa que la “proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que deducimos que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.”¹⁴⁴

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial se pronuncia de la siguiente manera:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la

¹⁴³ QUINTANA VALTIERRA JESUS; Ob cit; p. 82.

¹⁴⁴ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 60.

capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XVII, MAYO DE 2003
TESIS: P./J. 10/2003
PAG: 144
JURISPRUDENCIA

De la apreciación tanto de los doctrinarios como del criterio jurisprudencial emitido por nuestro máximo tribunal, el principio de proporcionalidad se encuentra sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que pague más quien tenga mayores ingresos, rendimientos, patrimonio y en general más capacidad económica, a diferencia de los que menor capacidad económica demuestren, esto es en proporción a su haber económico sin caer en abusos y sin privilegiar a nadie, tocando de acuerdo a nuestro criterio ya expresado los principios de equidad y proporcionalidad juntos, es decir, el principio de justicia tributaria, el cual de acuerdo a nuestra realidad nos ha venido demostrando que hay contribuyentes que tienen una mayor capacidad económica, para las contribuciones que enteran y en el caso contrario hay contribuyentes con escasa capacidad económica que enteran mayores contribuciones, demostrando con ello que dicho principio es violado constantemente, y de esta manera dejando al contribuyente en estado de indefensión, ya que para él sería hacer un gasto mayor al querer combatir esta violación a través del amparo. Y como lo ha manifestado nuestro máximo tribunal de justicia, nuestros legisladores al crear las normas deberían hacer estudios más completos con respecto a la capacidad contributiva

de los contribuyentes y muy en especial estudios dirigidos o encaminados a los sujetos pasivos, toda vez que hay que tener presente el esfuerzo realizado por el causante para llegar a cierta capacidad contributiva o económica base de las contribuciones, y de esa manera cumplir o encuadrarse dentro del principio de proporcionalidad el cual nos llevaría al principio de justicia tributaria.

2.6.5 DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Principio de suma importancia porque es el que nos marcara el animo de los sujetos pasivos para contribuir al sostenimiento del Estado, esto es, el destino al gasto público nos indica que aquella parte, por pequeña que sea de los ingresos, bienes, utilidades o del capital del contribuyente sea precisamente destinado a cubrir las necesidades de la colectividad encargadas al Estado, necesidades traducidas en educación, infraestructura material y jurídica, salud, empleo, seguridad pública; porque de lo contrario se afectaría ese animo, traduciéndose en una cultura del no pago, como lo venían demostrando nuestros anteriores gobernantes, así como nuestros indicadores referentes a la baja recaudación de los impuestos en comparación con otras economías, que no es sólo el mal gobierno sino también la complejidad de nuestras leyes como ya se ha venido manifestando, es por ello que dependiendo del destino que se le de a lo recaudado a través de las contribuciones, se estará afectando el animo del contribuyente en pagar o no los impuestos.

Al respecto DELGADILLO nos dice que “el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.”¹⁴⁵

QUINTANA VALTIERRA nos comenta que el “impuesto tiene como finalidad atender a los gastos públicos y realizar una importante función.

Impuestos y gastos públicos, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.”¹⁴⁶

REYES ALTAMIRANO dice que “consiste en que toda contribución que se recaude por la administración pública debe destinarse al gasto público.”¹⁴⁷

PONCE GÓMEZ dice que el gasto público “son las erogaciones que realiza el Estado autorizadas por el presupuesto de egresos, tendientes a la satisfacción de necesidades públicas.”¹⁴⁸

ARRIOJA VIZCAINO argumenta, “los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado

¹⁴⁵ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 59

¹⁴⁶ QUINTANA VALTIERRA JESUS; Ob cit; p. 83

¹⁴⁷ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 67

¹⁴⁸ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 14.

exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.”¹⁴⁹

En relación con el principio de destino al gasto público la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en tesis aisladas de la siguiente manera:

“GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de gasto público, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: SEGUNDA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XXI, ENERO DE 2005
TESIS: 2ª. IX/2005
PAG: 605
TESIS AISLADA

Con la siguiente tesis aislada se confirma lo dicho por nuestro máximo tribunal, al decir que:

“DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE.

El hecho de que esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también “federal”, pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no

¹⁴⁹ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 253.

puede entenderse que el gasto público se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. La nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública –Federación, Estados o municipios-, que lo opere.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PRIMERA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO; XXII, OCTUBRE/2005
TESIS: 1ª. CXXIII/2005
PAG: 696
TESIS AISLADA

Por lo que a nosotros toca, llegamos a la conclusión que los principios constitucionales consagrados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución: principio de generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, deberían estar expresados de una forma más clara y sencilla, ya que se encuentran expresados en todo un abanico de ordenamientos jurídicos tales como: LISR, RLISR, y RM de cada año; lo que provoca una gran confusión tanto al contribuyente como al experto de la materia, es decir, que si en la ley se encuentra expresada la hipótesis normativa, bastaría que todos y cada uno de sus elementos esenciales se encontraran manifestados en su reglamento, siendo innecesario cualquier tipo de reglas de carácter general que año con año nuestros gobernantes dan a conocer a través de la resolución miscelánea, denotando una mala redacción, estructura e investigación del tema que se este tratando; por lo que insistimos en la eliminación de todas estas reglas de carácter general y en su lugar hacer una reestructuración a los reglamentos de las respectivas leyes, a través de una buena investigación y análisis del tema que nos aqueje.

2.7 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

Los principios constitucionales (generalidad, legalidad, equidad, proporcionalidad y de destino al gasto público) son una limitación al poder tributario, los cuales son basados en los principios elaborados por el distinguido economista Adam Smith, propuestos por primera vez en su obra titulada “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, principios que son: de economía, de justicia, de certeza y de comodidad; a los cuales nos referiremos y estudiaremos para entender el porque fueron considerados como base de los principios constitucionales ya mencionados y estudiados; así mismo, los principios elaborados por Adam Smith no sólo fueron acogidos por nuestra carta fundamental, sino que también por una gran mayoría de Estados, por el motivo de ser llamados con toda certeza de justicia. Principios que a pesar de ser elaborados hace algunos siglos, siguen estando vigentes, es más, es tan evidente la vigencia que si los leyéramos estaríamos viendo nuestra realidad.

2.7.1 ECONOMÍA

En este principio se hace alusión primordialmente a que toda contribución que paga el contribuyente no debe ser costosa, lo que significaría, que toda contribución enterada por el sujeto pasivo sea única y exclusivamente la cantidad determinada a pagar, porque si se realizara cualquier otro pago relacionado con la

contribución como pueden ser las comisiones bancarias, se tornarían antieconómicas y en consecuencia violatorias del principio de economía. Es por eso que Adam Smith al respecto comenta:

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del Estado”¹⁵⁰

SANCHEZ GOMEZ prácticamente “recomienda que los tributos deben ser productivos, que lo recaudado por concepto de los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público, pero también que no reporten fuertes cargas para la economía de los contribuyentes, porque ello puede orillarlos a la evasión fiscal o a la elusión tributaria.”¹⁵¹

SANCHEZ HERNANDEZ analiza este principio diciendo “significa que el costo de la recaudación y control de una contribución debe ser el mismo para poder justificar su existencia.”¹⁵²

PONCE GÓMEZ al respecto comenta “el principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, el Estado debe preocuparse por contar

¹⁵⁰ SMITH ADAM; Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones; Libro V, Tomo II; Ed. Publicaciones Cruz O. ; México 1978; p. 410.

¹⁵¹ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 184.

¹⁵² SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob cit; p. 86.

con una buena administración, a fin de que resulten menos costosas las erogaciones inherentes a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades recaudadas.”¹⁵³

ARRIOJA VIZCAINO lo interpreta diciendo “significa que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del erario público debe ser la menor posible.”¹⁵⁴

REYES ALTAMIRANO opina “consiste en que la contribución en sí misma debe ser productiva, de gran rendimiento, implicando con ello el menor gasto posible para la administración en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la contribución que se recaude y la que realmente ingrese en las arcas de la nación tiene que ser la mayor posible.”¹⁵⁵

Principio que como se desprende de los criterios referidos coinciden en que para su debida observancia, tanto para la administración como para el contribuyente, las contribuciones no deben representar un gasto mayor a lo obtenido, ya que se caería en una contribución antieconómica; lo que nos permite afirmar que, el pago de un impuesto debe ser lo mas apegado a lo que se adeuda, es decir, hacer una erogación sin que ello conlleve algún otro gasto por parte del contribuyente, lo anterior para no afectar el patrimonio del contribuyente en el pago de sus impuestos, y además de lograr que estos rindan lo necesario para

¹⁵³ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 65.

¹⁵⁴ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 224.

¹⁵⁵ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 49.

satisfacer las necesidades de la colectividad y a la par satisfacer el gasto público, lo cual hace necesario que la recaudación, administración y vigilancia de los recursos, no sea desproporcionalmente costosa, en el sentido de destinar una gran cantidad de esos recursos al pago de salarios de los servidores públicos encargados de las funciones en comento, así mismo se busca evitar impuestos desproporcionados de acuerdo a la realidad económica que se este viviendo en el país; en este mismo sentido y como un ejemplo claro en nuestros días de un impuesto oneroso seria: los pagos realizados por los contribuyentes con motivo de las comisiones bancarias que las mismas autoridades hacendarias en algún tiempo autorizaron, para la deducibilidad de los gastos de gasolina, el cual evidentemente era contrario al principio de economía, y por ende antieconómico, lo que afecto el animo de seguir pagando. Por lo que este principio debería ser observado por nuestros gobernantes al reducir el número de empleados en las diferentes dependencias de la Secretaria de Hacienda, y así como implementar nuevos sistemas de recaudación para evitar gastos innecesarios.

2.7.2 JUSTICIA

Adam Smith enuncia este principio diciendo: “los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a

proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.”¹⁵⁶

Ahora bien, nuestros teóricos han interpretado este principio de la siguiente manera:

SANCHEZ GÓMEZ nos dice “todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.”¹⁵⁷

SANCHEZ HERNANDEZ afirma que los habitantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno de manera proporcional, lo más cerca posible a su capacidad económica. Y por ende el principio de justicia se satisface cuando hay generalidad y uniformidad en el tributo.

La generalidad significa, que toda persona tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo al satisfacer los dos supuestos para tal efecto: tener capacidad contributiva y realizar el hecho generador del crédito fiscal.

La uniformidad significa que todas las personas son iguales frente al tributo.¹⁵⁸

PONCE GÓMEZ dice “este principio consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una forma proporcional y

¹⁵⁶ SMITH ADAM; Ob cit; p. 409.

¹⁵⁷ SANCHEZ GÓMEZ NARCISO; Ob cit; p. 181.

¹⁵⁸ Cfr. SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO; Ob cit; pp. 83 y 84.

equitativa lo más cerca de su capacidad económica. De la observancia o inobservancia de este principio se desprende la equidad o inequidad en los impuestos.”¹⁵⁹

ARRIOJA VIZCAINO comenta “el principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.”¹⁶⁰

El maestro DELGADILLO lo interpreta diciendo “este principio, se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación.

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 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.”¹⁶¹

¹⁵⁹ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 63.

¹⁶⁰ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; pp. 211.

¹⁶¹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p.69.

REYES ALTAMIRANO comenta es el principio “por el cual los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica.”¹⁶²

Como puede apreciarse de las posturas referidas, con el principio de justicia hay quienes coinciden, como es el caso de: Reyes Altamirano, Arrijoa Vizcaino, Ponce Gómez y Sánchez Gómez al vincular este principio con el de proporcionalidad y equidad; y hay quienes coinciden como el maestro Luis Humberto Delgadillo y el maestro Sánchez Hernández quienes afirman que el principio de justicia está vinculado al principio de igualdad y generalidad.

Por lo que nosotros sostenemos que, todos están obligados a contribuir para los gastos públicos del Estado de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, esto es, de acuerdo a la capacidad real contributiva y económica de los contribuyentes, es decir se debe contribuir de manera justa e igualitaria, no basta con que se les cobre más a los que más tienen (de manera cuantitativa), sino hay que cobrarles considerando el aspecto cualitativo (proporcionalmente, es decir, tasas progresivas); como bien lo ha ejemplificado el maestro ARRIOJA VIZCAINO al decirnos que: “si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.”¹⁶³

¹⁶² REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 47.

¹⁶³ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit, p. 211.

De lo que se infiere que el principio de justicia es la base de los principios constitucionales: de generalidad, proporcionalidad y equidad, los cuales como se ha venido insistiendo, se desprenden de nuestra Carta Magna.

2.7.3 CERTEZA

En cuanto ha este principio Adam Smith nos dice: “el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.”¹⁶⁴

En cuanto a la doctrina moderna este principio ha sido interpretado como sigue:

SÁNCHEZ GÓMEZ sostiene “que el tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y no de una forma arbitraria.

En esas condiciones el tributo debe poseer fijeza en cuanto a sus elementos constitutivos que deben quedar plenamente identificados en la ley que los regula, así que en la norma jurídica se debe concretizar plenamente a los sujetos activo y pasivo, el objeto del tributo, la cuota o tarifa, la base gravable, la forma y periodo de pago, exenciones de la obligación tributaria, sanciones

¹⁶⁴ SMITH ADAM; Ob cit; pp. 409 y 410.

aplicables, métodos para determinar esa obligación tributaria y el procedimiento para la exigibilidad del gravamen.

Por esa razón, todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que esté revestida de legalidad.”¹⁶⁵

Para SÁNCHEZ HERNÁNDEZ “significa que toda contribución debe poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Para poder cumplirse debidamente con el principio que nos ocupa, deberá precisarse con claridad en la ley: quien es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, todo ello con el ánimo de que por otros medios no se alteren dichos elementos en perjuicio del contribuyente ni de la hacienda pública y no se introduzca la incertidumbre.”¹⁶⁶

Es decir “este principio consiste en que en toda ley de impuestos deben señalarse con precisión los elementos esenciales de éstos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad. Dichos elementos esenciales de los impuestos son: objeto, sujeto, tasa, tarifa y cuota.”¹⁶⁷

¹⁶⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO; Ob cit; p. 181.

¹⁶⁶ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MAYOLO; Ob cit; p.84.

¹⁶⁷ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 64.

Por lo que ARRIOJA VIZCAINO sostiene “la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.”¹⁶⁸

Nos referimos a los elementos de todo impuesto: sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables.

Así “en este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cual es su obligación y hasta que límites tiene la misma.”¹⁶⁹

La certeza es el “principio por el cual toda contribución debe tener fijos sus principales elementos, de manera tal que se eviten arbitrariedades por parte de la administración pública, al precisar el legislador con claridad: el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones por satisfacer y sanciones aplicables.”¹⁷⁰

Nosotros sostenemos que: toda norma tributaria o todo tributo debe establecer de una manera clara y precisa cada uno de sus elementos, tales como: objeto, sujetos, base, tasa o tarifa, época de pago y sanciones en su caso, todo ello a través de un lenguaje sencillo para la fácil comprensión del contribuyente y de esta manera crear un ánimo de pago.

¹⁶⁸ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 217.

¹⁶⁹ DELGADILLO LUIS HUMBERTO; Ob cit; p. 69.

¹⁷⁰ REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 48.

2.7.4 COMODIDAD

Adam Smith en cuanto a este principio nos dice: “todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar.”¹⁷¹

Por su parte REYES ALTAMIRANO lo interpreta diciendo “toda contribución debe recaudarse en la época y en la forma en que sea más probable que convenga al contribuyente, de manera que el legislador disminuya lo más posible el sacrificio del pago de los impuestos, al facilitar la forma y fecha de pago al contribuyente.”¹⁷²

Por lo que “el principio de comodidad atiende en principio, 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.

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

¹⁷¹ SMITH ADAM; Ob cit; p. 410.

¹⁷² REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO; Ob cit; p. 49.

mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.”¹⁷³

De tal forma que “este principio consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la fecha que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Esto es, escoger las fechas o períodos que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen, sean más ventajosas para el causante.”¹⁷⁴

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ comenta “este principio significa que en la ley debe satisfacerse con claridad, la fecha o período más convenientes para enterarse las contribuciones, lo que se traducirá en una mayor y más eficiente recaudación y una menor evasión.”¹⁷⁵

SÁNCHEZ GÓMEZ opina “atiende por un lado a los plazos o fechas previstos en la ley para pagar las contribuciones, o simplemente toma en cuenta el momento en que se perciben las utilidades, los ingresos, la herencia o los bienes que generan la obligación contributiva para que de esta forma no resulte tan incomodo y molesto para el causante.

La comodidad en el pago de créditos fiscales también debe referirse a los lugares donde debe efectuarse su pago y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.”¹⁷⁶

¹⁷³ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 221.

¹⁷⁴ PONCE GÓMEZ FRANCISCO Y PONCE CASTILLO RODOLFO; Ob cit; p. 64.

¹⁷⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MAYOLO; Ob cit; p. 85.

¹⁷⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO; Ob cit; p. 183.

Como podemos observar tanto de los doctrinarios modernos, como los clásicos consideran al principio de comodidad, inmerso en el principio de legalidad ya que tanto los plazos y fechas, así como el lugar y el procedimiento deben ser establecidos en la ley de una manera clara y conveniente a las circunstancias del contribuyente, esto es, de manera accesible, precisa y sencilla, al igual que el entero del impuesto, ya que de ello depende que el contribuyente tenga los recursos necesarios para realizar el pago.

CAPITULO III

LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 ISR EN MÉXICO

Una vez analizado los elementos esenciales que toda contribución debe presentar para su debido acatamiento, así como el análisis de los diferentes tipos de contribuciones y de los principios tanto constitucionales como doctrinales; corresponde en el presente capítulo el estudio de los elementos esenciales al impuesto sobre la renta y en especial uno de ellos, conocido tanto en la doctrina como en nuestra legislación como “base imponible”, el cual a su vez se encuentra relacionado con las llamadas “deducciones”.

El impuesto sobre la renta se establece en Inglaterra con motivo de los gastos provocados por las guerras napoleónicas. Es así que con las discusiones que se generaban con respecto a los impuestos se permite la adquisición de ciertas libertades, por ejemplo: si se realizaba el pago oportuno de los tributos se concedía la oportunidad de nombrar a sus tribunales y jefes. Este impuesto nace con ciertas características, como ser una contribución en la cual se da una contraprestación, lo que implicaría hoy en día que al enterarse dicha contribución se recibirían beneficios de una manera inmediata, equiparándose a un Derecho; sin embargo a través del tiempo se han tenido que ajustar a la realidad imperante la infinidad de conceptos contemplados en ISR, como sería el que ya no se trata

de una contraprestación sino de una prestación, es decir, con el entero de este tipo de contribuciones se estarían recibiendo beneficios de manera indirecta y a través del tiempo. Respecto al nacimiento del ISR, es William Pitt primer ministro de Inglaterra que propuso en el año de 1798, la llamada Aid and Contribution Act, que dio lugar al impuesto conocido con el nombre de la Triple Contribución, porque los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente.

En relación con este primer intento de establecer el ISR podemos mencionar las siguientes características:

Fue un gravamen de carácter transitorio; con tasa del 10% sobre los ingresos obtenidos, sin importar el origen de donde provinieran; impuesto directo; tasa proporcional; en 1842 se introduce por vez primera la tasa progresiva; surge con un sistema cedular; el impuesto se cubría a través de declaraciones; se autorizaban ciertas deducciones; y se contemplaba un recurso llamado de reconsideración administrativa.

Los países que implementaron este impuesto fueron:

Alemania, en el año de 1891, se organizó el impuesto sobre la renta global para el Estado de Prusia.

En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914.

En los Estados Unidos, fue establecido en 1913.

En México es hasta el año de 1921, cuando se legisla una ley para gravar los ingresos, dicha ley fue publicada el 20 de julio de 1921, cuyo decreto establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos y ganancias particulares; llamándose ley del centenario, nombre que es adoptado porque la misma ley dispone que el impuesto se cubriría bajo la forma de timbre, con estampillas talonarias que llevarían la leyenda distintiva de centenario, además de que es acogido el sistema cedular, es decir, la ley se estructuraba en cedulas; sistema que se adquiere por la influencia que en aquellos años regia a nivel internacional, y que en general contenía o estaba estructurada con tres títulos: el primero comprendía las disposiciones generales; el segundo establece las disposiciones especiales a cada cedula, título que se divide en cuatro capítulos, los cuales consistían en:

- I) para el ejercicio del comercio o de la industria
- II) para el ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada
- III) para el trabajo a sueldo o salario
- IV) para la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

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

Esa Ley no señaló definición de renta, ya que en su primer artículo solo mencionaba que se pagaría este impuesto con los ingresos o ganancias que procedieran de las cuatro cédulas ya mencionadas, por lo que careció de una verdadera definición de renta o ingreso.

En cuanto al pretexto que tuvo el legislador de implantar este impuesto es que el producto sería destinado a la adquisición de barcos para la marina

mercante nacional, y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

Dentro de las características que podemos mencionar se encuentran las siguientes:

Se manejaron algunas exenciones; se gravó sobre ingresos brutos, sin derecho a deducciones; se establecieron tasas progresivas; el pago se realizó a través de una manifestación; se crearon juntas calificadoras, en caso de no presentar las manifestaciones o de proporcionar datos falsos; se contempló un recurso llamado de reclamación.

El 21 de febrero de 1924 fue promulgada la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, la cual marca el inicio de un sistema cédular en nuestro país. Esta ley se dividía en dos grandes capítulos los cuales eran:

- I) de los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos
- II) de las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

En esta ley se permite por primera vez una serie de deducciones para de esa forma determinar su ganancia gravable, deducciones que se encuentran establecidas en su reglamento de 21 de febrero de 1924.

En esta ley tampoco se definió lo que debería entenderse por renta o ingreso, pero se observó que gravó dos clases de renta: una referente a los

sueldos, salarios, honorarios y emolumentos; y otra dirigida a las ganancias de sociedades y empresas. Dentro de sus características podemos mencionar:

Se gravaron las ganancias percibidas efectivamente durante un año, ya fueran en dinero o en especie; en cuanto a las sociedades o empresas se les permitían deducciones, es decir que se grava la renta legal; para cedula I) la tarifa era progresiva; y para la cedula II) la tarifa era progresiva hasta el último renglón, para convertirse en proporcional en lo subsecuente.

El 18 de marzo de 1925 se promulga la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ley que por primera vez acoge este nombre, y que define lo que debería entenderse por renta o ingreso, haciéndolo en su segundo artículo de la siguiente manera: por ingreso se entenderá para los efectos de esta ley, toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe.¹⁷⁷

En cuanto a su estructura queda dividida en siete cédulas dirigidas a:

- I) Comercio
- II) Industria
- III) Agricultura
- IV) Imposición de Capitales
- V) Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado
- VI) Sueldos
- VII) Honorarios de Profesionales

El 22 de abril de 1925 se publicó su reglamento, el cual se refería a: declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, juntas

¹⁷⁷ Cfr. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancia de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el Periodo de 1921-1980; Ed. TFF Colección de Estudios Jurídicos. Vol. V; 1ª ed; México 1983; p. 43

calificadoras y revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la ley. En 1933 se dan reformas a la ley, las cuales consisten en reducir las cedulas, pasando de siete a solo cinco. Y es hasta el 18 de febrero de 1935 que se vuelve a publicar un nuevo reglamento, en el cual se establecen normas más concretas para determinar los costos y la ganancia gravable de los causantes en cédula I (comercio).

En esta ley siguen rigiendo los preceptos referentes a las deducciones y de igual manera establecidas en el reglamento de la ley. Y mantuvo las siguientes características:

Contó con tasas progresivas hasta el último renglón, para convertirse en proporcionales en adelante; Gravo la renta legal, es decir, “el impuesto se calculara sobre la diferencia entre los ingresos percibidos por el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizados por la ley”.¹⁷⁸ El pago fue mediante la presentación de declaraciones o manifestaciones; Se introdujo el sistema de ingresos presuntos para los causantes empresarios, la cual consistió en “que en el caso de los diversos contratos relacionados con la inversión de capitales en que no se determinara interés correspondiente, la ley fijó el 6% anual y lo hizo extensivo para las operaciones en que se pactara un interés más bajo”.¹⁷⁹

El 27 de diciembre de 1939 se publica la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho, la cual gravaba en especial las ganancias excesivas de la

¹⁷⁸ ESCORZA LEDESMA JUAN; Tratado Práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta; Ed. Cárdenas; 1ª ed; México 1971; p. 32

¹⁷⁹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 48.

cédula I la cual estaba dedicada al comercio, debido a la situación de guerra que se presentaba en ese momento en el mundo.

Posteriormente ya en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941, en la que su principal reforma recaía en la supresión del impuesto sobre el superprovecho de 1939; en esta ley el concepto de renta se indica en su primer artículo el cual dispone: “el impuesto sobre la renta grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que, por alguno de los conceptos específicos en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante”.¹⁸⁰

La estructura de esta ley se dividía en cinco cédulas dedicadas al:

- I) Comercio, industria y agricultura
- II) Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales y agrícolas
- III) Participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, los Estados o Municipios
- IV) Sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, etc.
- V) Los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Entre otras características encontramos las siguientes:

Se divide a los causantes en menores y mayores; la base del impuesto se causaba sobre la diferencia que resultara entre los ingresos percibidos y las deducciones autorizadas por el reglamento; para los causantes menores no era obligatorio presentar declaración, por lo que tributaban con una tasa fija, la cual se aplicaba a la renta bruta; se siguen aplicando tarifas progresivas hasta el último renglón, para convertirse en proporcionales en adelante; sigue operando el

¹⁸⁰ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 51.

recurso de reconsideración; se suprime el interés presunto; se grava por primera vez las ganancias que obtuvieran los accionistas de las sociedades; se suprime la junta calificadora y se crea la dirección del ISR; Para la cedula I (comercio, industria y agricultura) se establece la obligación de hacer pagos provisionales, tomando como base la utilidad declarada en el ejercicio anterior; para la cedula V (para los que ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo) se establece un nuevo sistema, consistente en tributar con base en sus ingresos u sus utilidades; se toma en cuenta la pérdida fiscal de anteriores ejercicios; para que un gasto pudiera deducirse se requerían ciertos requisitos dentro de los cuales se destaca: el registro en la contabilidad y que el gasto correspondiera al ejercicio declarado; se establece la obligación de expedir factura.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953, se consideró perfeccionadora de las leyes anteriores, y en la cual se encuentra definida la renta o el ingreso en su primer artículo “el impuesto sobre la renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos del mismo ordenamiento.

Ingreso como toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente”.¹⁸¹

Esta ley se estructura y se divide en siete cédulas a saber:

I) Comercio

¹⁸¹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 57

- II) Industria
- III) Agricultura, Ganadería y pesca
- IV) Remuneración del trabajo personal
- V) Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas
- VI) Imposición de capitales
- VII) Regalías y enajenación de concesiones

Ley que consigna por primera vez que las deducciones, que podían realizar los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, dentro de su estructura y que antes de esta ley se consignaba en el reglamento.

Otra innovación fue la creación de una cédula complementaria que iniciara la transformación del impuesto sobre la renta, pasando de un impuesto personal a un impuesto global.

Así mismo en sus últimos títulos se regulo el recurso administrativo de reconsideración, a través de un escrito dirigido al director del impuesto sobre la renta en contra de resoluciones dictadas por los organismos calificadores o liquidadores.

En cuanto a su reglamento, este fue promulgado el 30 de enero de 1954, el cual establecía la obligación para los causantes en cédula 2 (industria) debían presentar un estado de costo de producción anexo a su declaración.

Entre sus características encontramos:

Tasas progresivas hasta el último renglón, para convertirse en proporcionales en adelante; en 1961 se dan reformas, dentro de las cuales se destaca la creación de tasas complementarias, como se indico en párrafos arriba, sobre ingresos acumulados, dirigidas a personas físicas que gravaran en dos o más cédulas; en las mismas reformas se aumentan dos cédulas, dentro de las cuales se observa el tomar en cuenta los ingresos por: arrendamiento,

subarrendamiento y regalías entre particulares; se incluye como objeto del impuesto la utilidad en venta de inmuebles; se establece para pagos en exceso la devolución o compensación de los saldos a favor del contribuyente; y por ultimo se suprime el recurso de reconsideración, para posteriormente pasar a lo que conocemos como recurso de revocación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964, en la cual por primera vez se abandona el sistema cedular para pasar a uno global, en esta ley el concepto de renta o ingreso lo establece el artículo primero al decir: “el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.¹⁸²

Esta ley se dividía en cuatro grandes títulos:

- I) Disposiciones preliminares.
- II) Del impuesto al ingreso global de las empresas.
- III) Del impuesto al ingreso de las personas físicas.
- IV) Del régimen de los fondos, sociedades y asociaciones.

Es así que el maestro DE LA GARZA considera que hay dos definiciones de renta una para las empresas y otra para las personas físicas, las cuales consisten en:

¹⁸² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 62

Renta para el impuesto global de las empresas: “los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca”.¹⁸³

Renta para las personas físicas: “ingresos por actividades empresariales o por producto o rendimiento de su trabajo o de su capital no deben acumularlos, sino que tributan separadamente para las rentas empresariales, por una parte, y por otra parte, tributan sobre las rentas de trabajo y de capital, a veces separadamente, como residuo del anterior sistema cedular, o bien, acumulándolas todas en una sola base para tributar en el impuesto al ingreso global de las personas físicas”.¹⁸⁴

Por lo que se puede apreciar una clasificación en cuanto a los ingresos de las personas físicas, esto es, ingresos derivados de su trabajo o de sus capitales e ingresos que excedieran de \$100,000.00, los cuales gravaba bajo un régimen especial.

Con esta ley se da por primera vez un verdadero intento de llegar a un impuesto global.

Las deducciones se incluyen en el cuerpo de la ley; así mismo se incorporan como sujetos del impuesto a las asociaciones y sociedades de carácter civil, y a las unidades económicas sin personalidad jurídica; se estableció también como ingreso del contribuyente el que estimara la SHCP proveniente de compras o adquisiciones que no se hubieren declarado; en relación con el costo de ventas se dio reconocimiento a la técnica contable.

¹⁸³ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; pp. 62,63

¹⁸⁴ Ibid; p. 64

En 1978 se estableció una deducción gratuita para los contribuyentes, conocida como deducción adicional a consecuencia de las fuertes tasas de inflación, a la circunstancia de que la tarifa no se había modificado y al hecho de que las revaluaciones del activo fijo no producían efecto fiscal; se introduce la posibilidad de que el contribuyente dedujera de la utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere sufrido en los cinco ejercicios anteriores; la posibilidad de deducir los incrementos que hicieran las empresas a la reserva para fondos de pensiones o jubilaciones del personal; se establecen por primera vez como ingresos gravables del contribuyente, los que obtuvieran por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, los ingresos por accesión, etc; se introduce el sistema de la transparencia fiscal para los accionistas personas físicas de las sociedades mercantiles, sistema que permitía la deducción del impuesto que hubiere pagado la sociedad; se establecieron deducciones a cargo de las personas físicas por cargas familiares, así como deducciones por honorarios médicos, dentales, gastos hospitalarios, gastos funerarios y los donativos.

Y es hasta el 4 de octubre de 1977, que se publica el reglamento a la ley en comento.

En 1978, se da una importante reforma a esta ley, la cual consiste en adicionar un nuevo título II bis, el cual comprendía la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, tasa que solo estuvo en vigor un año, pues fue suprimida el 1 de enero de 1979.

Entre otras características podemos mencionar las siguientes:

Se dan exenciones, dentro de las cuales están el salario mínimo, las indemnizaciones por riegos o enfermedades; se grava la renta bruta, así como la legal, es decir, lo que hoy en día se conoce como ingresos menos deducciones autorizadas por la ley; se reconoce que la renta o el ingreso provenían de tres fuentes: el trabajo, el capital y la combinación de ambos; en las reformas a esta ley en 1974, relativo al concepto de renta o ingreso en el artículo primero queda de la siguiente manera “el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie, o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta ley señala”.¹⁸⁵ Con lo que se advierte que hay otras formas de obtener ingresos.

Como ya fue mencionado en 1978 se dan nuevas reformas a esta ley, las cuales consisten en volver a conceptualizar la renta, lo cual ya no sucede, es decir, que en el artículo primero ya no se da una definición de renta y solamente se describe el objeto del ISR como sigue “el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito:

- 1) que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
- 2) que obtengan las personas físicas
- 3) que perciban las asociaciones o sociedades de carácter civil”.¹⁸⁶

Igualmente se modifica el concepto de renta para las personas físicas, quedando de la siguiente manera: “se cambia el objetivo del impuesto para gravar

¹⁸⁵ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 75.

¹⁸⁶ Ibid; p. 77

todos los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, que obtengan las personas físicas en un año de calendario, con las excepciones que expresamente se señalan, entre las que se encuentran los ingresos en servicio”.¹⁸⁷

Se establecen ingresos presuntos en relación: a la falta de declaraciones, no presentar libros de contabilidad, cuando la contabilidad del negocio omita ingresos que excedan del 3% de los declarados, etc., todo ello para el ingreso global de las empresas.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980, esta ley prácticamente sigue los mismos lineamientos que la ley de 1964, en ella se introducen pocas modificaciones a la ley de 1964, las que no cambian mucho a la ley de 1980, un ejemplo claro de estas modificaciones lo vemos en lo siguiente: en la ley de 1964 se comenzó a emitir por parte de las autoridades fiscales opiniones que dieron en llamar Criterios, los cuales posteriormente se les cambio el nombre por el de Precedentes, y es a partir de 1981, que estos criterios o precedentes se emiten de manera anual, denominándoseles Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal (Resolución Miscelanea), resoluciones que son consideradas inconstitucionales, debido a que son emitidas por una entidad inferior al ejecutivo, el cual sería el único facultado para poder emitir este tipo de resoluciones, y que de acuerdo a nuestra Constitución Política el ejecutivo no tiene la facultad de delegar funciones a la SHCP en el caso; está ley se integra por ocho títulos los cuales se referían a:

- I) disposiciones generales

¹⁸⁷ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 78

- II) de las personas morales
- III) de las personas morales no contribuyentes
- IV) de las personas físicas
- V) de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional
- VI) de los estímulos fiscales
- VII) del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales
- VIII) del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

En esta ley se encuentran gravados todos los ingresos que perciba una persona física, una sociedad mercantil, una institución de crédito, o un organismo descentralizado, con esto se gravan los ingresos de naturaleza civil como los de naturaleza comercial, industrial, agrícola, ganadera, silvícola, pesca o de derecho público; en cuanto a las personas físicas ahora se gravan los ingresos en efectivo, especie o crédito, a diferencia de la anterior ley que gravaba los ingresos provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; y en relación a los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta en leyes anteriores se tomaban cuatro aspectos importantes para determinar dicha obligación: la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente; lo que en la ley de 1980 deja de tener importancia la nacionalidad, quedando solo tres de los aspectos a considerar: la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente, lo cual consideramos un

acierto en adhesión con lo expresado por el maestro NICOLAU en el siguiente ejemplo “esto implicaba que un mexicano, por el simple hecho de serlo, se convertía en sujeto del impuesto sobre la renta mexicano aun cuando residiera en Argentina, y su fuente de riqueza se encontrara localizada en Francia; de tal suerte que esa persona tendría que pagar impuesto sobre la renta en Argentina, por residir en ese país; en Francia por estar ahí la fuente de riqueza; y en México, en virtud de su nacionalidad mexicana”.¹⁸⁸

En cuanto a su reglamento podemos decir que, fue hasta el 29 de febrero de 1984 que se promulga, el cual se estructura de cinco títulos dirigidos a:

- I) Disposiciones generales
- II) De las sociedades mercantiles
- III) De las personas morales con fines no lucrativos
- IV) De las personas físicas
- V) De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

En este reglamento más allá de los fines perseguidos, como el que se establece para dar las herramientas técnicas y necesarias, y de esa forma dar cumplimiento a las disposiciones normativas de una ley, incurre en una serie de errores que llevan a la confusión, como es el caso de la resolución miscelanea, provocando una dispersión de ordenamientos, los cuales en principio deberían formar uno solo ordenamiento para de esa manera dar cumplimiento a las normas fiscales.

¹⁸⁸ CALVO NICOLAU ENRIQUE Y VARGAS AGUILAR ENRIQUE; Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; Ed. Themis; 1ª ed; México, 1986; p.74.

Entre otras características encontramos que:

Se menciona por primera vez el término utilidad fiscal, el cual consistía en: la diferencia entre el ingreso acumulable del ejercicio y las deducciones autorizadas; de igual manera se habla por primera vez de resultado fiscal, como base para el pago del impuesto, el cual se determinaba disminuyendo de la utilidad fiscal en el ejercicio, la deducción adicional como podría ser el estímulo fiscal otorgado por el ejecutivo federal; desaparecen exenciones para personas morales, por ejemplo, para sociedades cooperativas de consumo; que en la anterior ley se encontraban exentas; en 1987 se dan reformas a la ley, en las cuales se introduce una nueva base gravable dirigida a las sociedades mercantiles, la cual consistía en: ampliar la base gravable de las empresas y la reducción de la evasión fiscal, a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraían; se establecieron las UDIS (unidades de inversión) por motivos de: la inflación, respecto de la incertidumbre hacia el rendimiento de las inversiones financieras. Estas UDIS tenían un valor en moneda nacional dado por el Banco de México, el cual se iría ajustando en forma proporcional a la variación del INPC (índice nacional de precios al consumidor).

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1º de enero de 2002, ley que abroga la ley de 30 de diciembre de 1980 y que es la que actualmente nos rige, en ella no se encuentra plasmado el concepto de renta o ingreso; esta ley se estructura de siete títulos los cuales son:

- I) Disposiciones generales
- II) De las personas morales
- III) Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos
- IV) De las personas físicas
- V) De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional
- VI) De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales
- VII) De los estímulos fiscales.

Como puede apreciarse esta ley tampoco contiene una definición de lo que debería entenderse por renta o ingreso, sino que sólo se enfoca en indicar el objeto del impuesto.

Por lo que abordaremos el tema de una manera detallada más adelante.

En esta cronología se mencionan los diferentes sistemas que han aplicado en ISR lo que nos lleva a comentar lo siguiente:

BELISARIO VILLEGAS argumenta que el Sistema indiciario, consiste en “establecer la renta mediante presunciones o indicios, como por ejemplo, el célebre impuesto francés de las puertas y ventanas, donde la cantidad de estas aperturas en los inmuebles hacia presumir un mayor o menor ingreso del dueño de la casa”.¹⁸⁹

Sistema cedular o analítico, el cual consiste en “distinguir las rentas según su origen (rentas del capital, del trabajo o mixtas). Se trata de un sistema de

¹⁸⁹ BELISARIO VILLEGAS HECTOR; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Ed. Astrea; 8ª ed; Buenos Aires 2002; p. 696

imposición real, ya que grava las fuentes separadamente con alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no permite llegar a la totalidad que forman con respecto a determinada persona, no permitiendo- por lo tanto- que se puedan efectuar deducciones personales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas, según su origen, y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de esas rentas”.¹⁹⁰

El sistema global o sintético, consiste en “gravar el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen. Este método tiene la desventaja de que, al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, trata todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas. Por ejemplo, se considera inequitativo dar el mismo tratamiento impositivos a rentas que derivan del trabajo personal y a las que derivan del capital, por cuanto se entiende que estas últimas deben estar más fuertemente gravadas. Este sistema es personal y en tal sentido tiene algunas ventajas. Así, la alícuota puede ser progresiva y son posibles las deducciones personales”.¹⁹¹

Sistema mixto, consiste en “una combinación de los sistemas cédular y global. Existe un impuesto cédular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen; pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente. Así, puede tenerse en cuenta el origen

¹⁹⁰ BELISARIO VILLEGAS HECTOR; Ob cit; p. 696

¹⁹¹ Ibid; p. 696

de la renta para efectuar las deducciones necesarias, y a su vez puede haber progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente”.¹⁹²

En cambio para DOMINGUEZ MOTA Y CALVO NICOLAU el sistema global “atiende fundamentalmente para fines del gravamen al sujeto que recibe el ingreso, independientemente de la fuente que le dio origen. Por ejemplo: para determinar el crédito fiscal al legislador no le interesa si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modifico su patrimonio”.¹⁹³

Y el sistema cédular “radica en que las leyes se estructuran en capítulos o cédulas que gravan de forma independiente cada uno de los diferentes tipos de ingresos que obtienen las personas físicas o morales. Una ley estructurada para fines del gravamen bajo un sistema cédular, atiende a la fuente del ingreso y a la clase de ingreso que se recibe, haciendo caso omiso de la persona que lo obtiene”.¹⁹⁴

Por lo que en aras de seguir avanzando y de una mejor comprensión de los sistemas que nos anteceden, y en los cuales encontramos inmerso el concepto de

¹⁹² BELISARIO VILLEGAS HECTOR; Ob cit; p. 696

¹⁹³ DOMINGUEZ MOTA ENRIQUE Y CALVO NICOLAU ENRIQUE; Impuestos Obra para Cátedra Universitaria; Ed. Docal Editores, S.A; 2ª ed; México 1977; p. 14.

¹⁹⁴ Ibid; p.14 y 15.

renta o ingreso, se mencionarán algunas definiciones de diferentes tratadistas de entre los cuales destacan los siguientes:

Para CARRASCO IRIARTE por ingreso hay “que entender lo que obtiene un contribuyente, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o en cualquier otra forma durante un ejercicio fiscal”.¹⁹⁵

DE LA CUEVA opina que “el término de impuesto sobre la renta es entre nosotros una reminiscencia de la economía agrícola y de la época colonial. El término renta en sentido económico y particularmente impositivo, hace referencia al ingreso y por ello normalmente ha sido sustituido, precisándose su carácter de impuesto al ingreso.

La renta o ingreso debe entenderse al conjunto de percepciones, independientemente del origen o denominación, que modifican económica y legalmente el status patrimonial de una persona física o moral, en un lapso determinado”.¹⁹⁶

FLORES ZAVALA nos comenta “la renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como

¹⁹⁵ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 72.

¹⁹⁶ DE LA CUEVA ARTURO; Ob cit; pp. 125,127.

el ejercicio de una profesión”.¹⁹⁷ De esa manera nos indica que hay cuatro tipos de renta, los cuales son:

“Renta bruta, aquella que se considera sin deducción alguna.

Renta neta, aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta.

Renta libre, la que queda al individuo después de deducir, no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de toda clase que puedan pesar sobre ella.

Renta legal, aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley”.¹⁹⁸

DE LA GARZA nos dice que “el ISR se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos”.¹⁹⁹

De igual forma DE LA GARZA también considera las cuatro formas de renta: la renta bruta, la renta neta, la renta libre y la renta legal.

Para ESCORZA LEDESMA la renta se observa desde dos puntos de vista, uno económico y otro jurídico. Desde el económico “es la afluencia de servicios de

¹⁹⁷ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; p.143.

¹⁹⁸ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; pp. 144,145.

¹⁹⁹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano; Ob cit; p. 392.

carácter monetario o en especie, en un periodo de tiempo determinado, sin interesar la fuente de donde emane”.²⁰⁰

Desde el punto de vista jurídico la renta también es la afluencia de servicios en dinero, o en especie, que obtiene una persona en un tiempo determinado, importando la fuente de donde provengan, originando los diversos sistemas impositivos (cedular, global y mixto).²⁰¹

Este autor al igual que otros recoge, como el lo menciona, de la economía los diferentes tipos de renta:

“Renta bruta, entendida como el total de ingresos obtenidos por el contribuyente durante un ejercicio fiscal, sin que se tenga derecho a deducción alguna.

Renta neta, representada por el total de ingresos de una persona, menos los gastos necesarios para su obtención.

Renta legal, se constituye por el total de ingresos de un contribuyente, durante un ejercicio fiscal menos las deducciones autorizadas por la ley.

Renta libre, es la totalidad de ingresos percibidos por un individuo en un periodo determinado, menos los gastos necesarios para obtener el ingreso, menos las deducciones autorizadas por la ley y menos los gastos personales del causante, por lo que tal renta resulta negativa y contraria a los intereses del fisco”.²⁰²

²⁰⁰ ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p. 54.

²⁰¹ Cfr. ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p. 56.

²⁰² Ibid; pp. 56, 57.

Para CALVO NICOLAU el concepto de ingreso o renta es “toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona. Esto es sólo los gastos y los ingresos originan una modificación del haber patrimonial”.²⁰³

Ahora bien todos estos conceptos han sido elaborados bajo las diferentes teorías que existen sobre la renta, las cuales son:

a) “Teoría de la renta- producto, distingue entre capital y renta:

Capital: es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital.

Renta: es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable”.²⁰⁴

b) “Teoría de la renta igual a flujo de riqueza desde terceros, reconoce las rentas de la escuela renta-producto, pero además admite otras rentas que no provienen de fuente productora estable y permanente o que no tiene la periodicidad requerida, por lo que se agregan otros ingresos como: ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales (premios de lotería), ingresos a título gratuito”.²⁰⁵

²⁰³ CALVO NICOLAU ENRIQUE; Tratado del Impuesto Sobre la Renta; Tomo I; Ed. Themis; 3ª reimpresión; México 1999; p. 399.

²⁰⁴ BELISARIO VILLEGAS HECTOR; Ob cit; p. 695.

²⁰⁵ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancia de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana Durante el Periodo de 1921-1980; Ob cit; pp. 23,24,25.

c) Teoría como el consumo más el incremento patrimonial, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias de juegos, herencias, etc; para obtener esta renta debe efectuarse un balance estableciéndose la diferencia entre dos estados patrimoniales tornados en dos periodos distintos: se considerará renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos”.²⁰⁶

Como podrá observarse de los conceptos elaborados por los diferentes doctrinarios, los cuales se basan en las teorías: renta-producto, renta igual a flujo de riqueza desde terceros y renta como el consumo más incremento patrimonial; nuestra actual legislación dentro de su estructura no conceptúa la renta y solamente se limita a mencionar el objeto del impuesto y que a pesar del pensamiento que algunos doctrinarios como: el maestro NICOLAU que ha manifestado que por el hecho de no encontrarse el concepto de renta, nuestra legislación sea anticonstitucional por violar el principio de legalidad; consideramos que el concepto de renta si debería estar plasmado en nuestra legislación, para de esa forma evitar confusiones y hasta conflictos derivados de si tal o cual ingreso se considera renta. Por lo que nos adherimos y consideramos que el concepto de renta o ingreso que debería plasmarse en nuestra ley, es el propuesto por el maestro NICOLAU al decir que la renta es toda cantidad que modifique el haber patrimonial de manera positiva, lo que nos indica que este concepto fue tomando

²⁰⁶ BELISARIO VILLEGAS HECTOR; Ob cit; p. 696.

en cuenta la teoría de la renta como el consumo más el incremento patrimonial, así mismo nos refiere que no solamente se gravan ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, sino de cualquier otro tipo de ingresos como premios de lotería, de actos accidentales (comercio), etc. Una vez estudiado la renta y sus antecedentes, seguiremos este estudio con la actual ley.

Por lo que nosotros nos adherimos a la Teoría de la Renta como el Consumo más el Incremento Patrimonial, ya que es a través de ella que se ha elaborado el concepto que consideramos más acertado de Renta y que señala el maestro Calvo Nicolau, esto es, renta igual a toda cantidad que modifique el haber patrimonial de una manera positiva.

3.2 SUJETOS OBLIGADOS

Nuestra carta magna en su artículo 31 fracción IV al respecto nos indica de manera general quienes están obligados a contribuir para los gastos públicos, y que a la letra dice: “son obligaciones de los mexicanos:

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

Ahora bien nuestro sistema legislativo nos indica que para poder determinar quienes son los sujetos del Impuesto Sobre la Renta hay que atender las leyes secundarias, con lo cual pasamos a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación el cual en su artículo 1º, primer párrafo nos indica que: “las personas

físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”; lo cual nos lleva a la ley que en específico se enfoca al Impuesto Sobre la Renta, la cual lleva por nombre el mismo y que en su artículo 1º nos indica: “las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

Lo que se confirma con lo establecido por nuestro máximo tribunal jurisdiccional en la siguiente tesis aislada, y que a la letra dice:

“OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO ES A TITULO UNIPERSONAL.

De la obligación constitucional establecida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, delimitada por el diverso artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, acorde con el cual, aquella obligación de las personas físicas y morales de participar con impuestos para los expendios públicos, debe realizarse conforme a las leyes fiscales respectivas, se desprende la conclusión de que los sujetos se obligan en la forma y términos

fuera de los casos de responsabilidad solidaria, las obligaciones fiscales deben ser cumplidas a título unipersonal por el sujeto pasivo en quien recaiga dicho deber jurídico, al actualizarse en la especie el supuesto de causación exactamente previsto en la norma. De modo tal que la obligación del enajenante de cubrir el impuesto al valor agregado causado con motivo de la operación de enajenación de un bien inmueble de su propiedad, no puede tenerse por cumplida, por el hecho de que por error hubiere sido el comprador quien cubrió el citado impuesto, pues el cumplimiento de las obligaciones fiscales es a título unipersonal y su cumplimiento no puede ser transmitido, delegado o sustituido, por sujeto diverso, ya que ello contraría las reglas de nuestro sistema tributario, de observancia obligatoria y aplicación estricta”.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XIV, NOVIEMBRE DE 2001
TESIS: IV.2º.A.12.A
PAGINA: 523
TESIS AISLADA

De lo cual se desprende que la LISR nos especifica quienes son los sujetos obligados al pago de este impuesto, basándose en tres criterios: la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

La residencia es definida por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9, fracciones I y II, que a la letra dicen: “se consideran residentes en territorio nacional:

- I. a las siguientes personas físicas:
 - a) las que hayan establecido su casa-habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa-habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales esta en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- 1) cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
 - 2) Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales...;
- II. las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su cede de dirección efectiva....

De lo cual se desprende que tratándose de personas físicas se considera elemento esencial, para tomar en cuenta su residencia, el establecer su casa-habitación en México, lo que nos lleva a la definición acertada del maestro CALVO NICOLAU que nos dice “establecer una casa habitación en México significa avecindarse en México, acción que se manifiesta a través de instalar en territorio nacional (lugar), un inmueble (casa habitación) como morada para vivir en él. El inmueble puede ser cualquiera: propio, rentado o prestado; hotel o escuela. Así, si la manifestación del domicilio de una persona es el lugar, sitio o espacio en el que decide ubicar su casa habitación para establecer en ella su residencia habitual, en este sentido podemos afirmar que el significado domicilio en términos del derecho común, coincide con el de residencia para efectos fiscales”²⁰⁷.

Y para el caso de personas morales el elemento a considerar sería el establecimiento en México de la administración principal del negocio, y que el maestro CALVO NICOLAU nos dice: “el término negocio debe dársele la primera y segunda significación gramatical: cualquier ocupación, quehacer, o trabajo. Dependencia..., al margen de que con el se persiga o no la obtención de un lucro.

²⁰⁷ CALVO NICOLAU ENRIQUE; Ob cit; p.267

La administración principal se encuentra establecida en donde deba ejercer sus funciones el administrador único de la sociedad o donde deba ejercerlas el Consejo de Administración según el caso.”²⁰⁸

Por su parte ORTEGA MALDONADO nos dice: “el criterio de residencia toma en cuenta que las personas deben pagar contribuciones por su sola estancia en el país.”²⁰⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en tesis aislada expresa el siguiente criterio en cuanto a la residencia y que a la letra dice:

“DEMANDA DE NULIDAD PRESENTADA POR CORREO. CONCEPTO DE RESIDENCIA PARA EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN TRATÁNDOSE DE UNA PERSONA MORAL.

De lo dispuesto por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación se desprende que los requisitos necesarios para la validez de la presentación de la demanda de nulidad por correo son: a) que el demandante resida fuera de la población en la que tiene su sede de la Sala Fiscal a la que corresponde conocer del juicio y b) que el demandante presente la demanda en la oficina de correos que corresponde al lugar de la residencia, ahora, por esto último debe entenderse la morada, domicilio o asistencia ordinaria que tiene alguna persona para cumplir con sus obligaciones, según el diccionario Jurídico Razonado de Legislación y Jurisprudencia de Lozano Antonio de Jesús (vol. II), o sea, es el lugar habitual, permanente u ordinario de una persona para cumplir con sus obligaciones; luego, tratándose de una personal moral, su residencia no es otra que el domicilio fiscal, ya que de conformidad con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considera este, aquel local en el que se encuentre la administración principal del negocio en el país; lo anterior es así, pues de la confrontación de ambos conceptos (residencia y domicilio fiscal), se puede establecer que la intención del legislador es que la demanda respectiva, tratándose de personas morales, fuera depositada en la oficina de correos del lugar en donde estuviera su domicilio fiscal, pues si su voluntad hubiera sido otra, hubiera plasmado en dicho precepto que podría depositarse en cualquier clase de domicilio, incluso en el convencional, siendo éste el que señala la demandante para oír y recibir notificaciones”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XIV, DICIEMBRE DE 2001
TESIS: XVII.1º.7 A
PAG: 1714
TESIS AISLADA

²⁰⁸ CALVO NICOLAU ENRIQUE; Ob cit; p.274

²⁰⁹ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p.351

En cuanto al segundo criterio a considerar para la causación del ISR en México, consistente en la fuente de riqueza, en la ley del ISR no se define lo que debe entenderse por la misma, sin embargo si hace mención de la fuente de riqueza de los ingresos generados por los residentes en el extranjero, lo cual se establece en el Título V, artículos 179 a 211; y que a la letra dice: “de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Art. 179. están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215, y 216 de esta ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los gastos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación....”.

ORTEGA MALDONADO dice: “las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia.”²¹⁰

²¹⁰ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p.352

Así tenemos que, “en términos generales, por fuente se entiende el lugar donde brota algo.

...inquirir la fuente de un impuesto, es investigar el lugar en que ha brotado de las actividades de los causantes a la fijación del gravamen.

...las diversas actividades a las que se dedican los particulares origina para ellos una riqueza que se traduce en un capital o una renta, que son precisamente la fuente del impuesto.”²¹¹

Por lo que “por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.”²¹²

De tal forma que “la fuente de riqueza es complementaria a la posibilidad que tiene el Estado de gravar a sus nacionales o residentes, ya que permite imponer contribuciones sobre utilidades o rendimientos del capital generados en beneficio de personas no residentes en el país por negocios y operaciones mercantiles realizados en este.

²¹¹ ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p.59

²¹² ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p.189

...normalmente todo tributo tiene su fuente de riqueza descrita en la materia imponible; sólo que la misma queda subyacente en las otras formas de vinculación, que son la nacionalidad, la residencia y el establecimiento permanente, pero la misma aflora y tiene plena existencia cuando un particular que no está vinculado por ninguna de estas tres obtiene recursos en un país que no lo vincula permanentemente.

La palabra fuente viene del latín fons-ntis, y significa el origen, fundamento y principio de las cosas: llevado esto al concepto económico se traduce en la descripción de lugar donde se genera una riqueza, y, si a esto le añadimos la implicación tributaria, será la facultad que tiene el Estado de gravar la riqueza generada en su territorio.”²¹³

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado como sigue:

“ARTICULO 159 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN LOS AÑOS 2000 Y 2001. CASO EN EL QUE SE CONSIDERA QUE EXISTE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL TRATÁNDOSE DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES RELACIONADOS CON UN ESPECTACULO PÚBLICO DEPORTIVO.

De una interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 144, 159, tercer párrafo y 162 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2000 y 2001, en relación con lo establecido por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación vigente en esos mismos años, se desprende que cuando un residente en el extranjero obtiene ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como resultado de la transmisión de propiedad de un bien (aun cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado) que se relaciona con la presentación de espectáculos deportivos, y dicho residente no tiene un establecimiento permanente o base fija en el país (o cuando teniéndolo, los ingresos no son atribuibles a éstos), solo se considerará que respecto de dichos ingresos la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional y por ello se estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta conforme al Título V de la Ley de la materia, cuando el espectáculo deportivo se lleva a cabo en el país y sea realizado o presentado por una persona física o moral residente en el extranjero.”

²¹³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Diccionario Jurídico Mexicano; MORENO PADILLA JAVIER; ed. 1ª; Ed, Porrúa; México 2005; p.1742, 1743

TESIS: V-P-1ª S-286
FUENTE: REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y
ADMINISTRATIVA
AÑO VI
QUINTA EPOCA
No. 61, ENERO 2006
PAG: 108
PRECEDENTE

Como puede apreciarse del anterior criterio, se confirma lo dicho tanto por la doctrina como por la legislación, en el sentido de que la fuente del ingreso es aquella en la cual nace el mismo, es decir, que el ingreso obtenido en un lugar determinado se gravara por el solo hecho de haberse generado en ese sitio, sin importar si se es residente o si se es residente en el extranjero.

El tercer criterio, esto es el establecimiento permanente, es definida por la LISR en su artículo 2º, y que a la letra dice: “para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como estableciendo permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”.

Respecto al “criterio de establecimiento permanente se presenta cuando las personas están obligadas a contribuir porque tengan en el país un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas.”²¹⁴

²¹⁴ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p.352

Por lo que “los llamados establecimientos permanentes que tengan extranjeros en el país. Entendiéndose por estos todos aquellos lugares de negocios en los que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales como sucursales, agencias, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.”²¹⁵

Ahora bien “la finalidad que se busca con el concepto de establecimiento permanente, es la de crear una figura jurídica que permita al Estado Mexicano aplicar el principio de territorialidad de la ley, al gravamen de las utilidades que obtienen los residentes en el extranjero.

La creación del concepto establecimiento permanente tiene el objetivo evidente de que el Estado Mexicano obtenga el rendimiento que en forma de impuesto justamente le corresponde, sobre las utilidades que un residente en el extranjero genera en territorio nacional.

El establecimiento permanente es un sitio de trabajo o de ocupación, un lugar en que se negocia o se comercia en actividades empresariales.”²¹⁶

Por lo que vale la pena referir que “este es un concepto creado y definido por la LISR para establecer la facultad del Estado mexicano para cobrar este impuesto a aquellos contribuyentes que son residentes en el extranjero, pero que

²¹⁵ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 188

²¹⁶ CALVO NICOLAU ENRIQUE Y VARGAS AGUILAR ENRIQUE; Estudio del Impuesto Sobre la Renta ed. Themis; México 1986; pp.95,96

realizan de forma permanente actividades empresariales en México y obtienen ingresos por esas actividades.

La reflexión más importante que se desprende del concepto de establecimiento permanente es que se trata de una figura jurídica que constituye un instrumento a través del cual el Estado mexicano ejerce su legítimo derecho para gravar con el impuesto sobre la renta aquellos ingresos que deriven de actividades empresariales realizadas en México con un ánimo de permanencia, aun cuando sean realizadas por extranjeros residentes en el extranjero, pues dichos ingresos se obtuvieron gracias al conjunto de condiciones materiales y de seguridad y estabilidad que presta y procura el Estado por medio de los servicios públicos. De lo anterior resulta que, si ese residente en el extranjero se beneficia del resultado de los servicios que presta el Estado mexicano a su establecimiento permanente en México, es justo que esté obligado a contribuir al pago de esos servicios al igual que los mexicanos en los términos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.”²¹⁷

En síntesis el maestro ARRIOJA VIZCAINO nos dice que para conocer al sujeto del ISR “basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática

²¹⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Ob cit; HERNANDEZ CARMONA EDGAR; p.1551

e inmediata adquiriera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta.”²¹⁸

Por todo lo anterior expuesto, nosotros nos adherimos a lo establecido por nuestro máximo tribunal jurisdiccional al considerar los tres criterios antes mencionados, es decir, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente, como los elementos que se tienen que tomar en cuenta para determinar a los sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo igualmente consideramos que debería establecerse en la ley el concepto de sujeto obligado en los siguientes términos: sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, son las personas físicas y morales que realicen actos y hechos jurídicos, respecto de los cuales se generen ingresos; con residencia, fuente de riqueza y/o establecimiento permanente en el territorio mexicano. Esto debido a que en nuestra legislación se encuentran dichos términos dispersos en las diferentes leyes tributarias, como es el caso de la residencia, cuyo término se encuentra definido en el Código Fiscal de la Federación y lo referente a la fuente de riqueza aunque se ubica en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no se conceptúa.

²¹⁸ ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; Ob cit; p. 188

3.3 OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto son los ingresos obtenidos por la realización de la actividad propia del contribuyente, ya sea que se dedique a una actividad empresarial, profesional, la prestación de un servicio personal subordinado, etc; sin embargo no hay que confundir el objeto con la fuente del impuesto, ya que la fuente es la actividad o el trabajo realizado por el contribuyente y el objeto es la consecuencia de esa actividad o trabajo realizado por el contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que a continuación citaremos algunos autores para aclarar este concepto o elemento de todo impuesto.

FLORES ZAVALA refiere que el objeto es “el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.”²¹⁹

DE LA CUEVA nos dice “las personas físicas y morales..., se encuentran obligadas al pago del ISR por los ingresos que modifiquen su patrimonio, provenientes de productos del trabajo, del capital o de la combinación de ambos.”²²⁰

²¹⁹ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; p.130

²²⁰ DE LA CUEVA ARTURO; Ob cit; p.129

ORTEGA MALDONADO sostiene que “con este término se alude al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo, por ejemplo: la renta que esta gravada por el ISR.”²²¹

DE LA GARZA nos refiere “el impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación.”²²²

RODRIGUEZ LOBATO apunta que el objeto del impuesto es “la realidad económica sujeta a imposición, por ejemplo: la renta obtenida.”²²³

CARRASCO IRIARTE argumenta “consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco.

Hay tres formas esenciales, que pueden asumir el objeto del tributo:

- la posesión de la riqueza, o sea el capital
- la capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta
- el gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.”²²⁴

Lo referido, nos da un panorama en general del objeto de los impuestos, sin embargo cada uno de los teóricos terminan ejemplificando en particular que el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos o la renta de las personas físicas o morales respecto de las actividades que realizan, lo que nos lleva a

²²¹ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p.60

²²² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p.392

²²³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p.112

²²⁴ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p.191

definir el ingreso, por ser parte importante de nuestra investigación, por lo que retomamos el concepto del ISR que consideramos más acertado y que dice “toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona,” esto con la finalidad de comprender el objeto del ISR, y que en las siguientes líneas conoceremos a una serie de autores que en sus estudios nos dan una clara referencia de lo que debería entenderse por el objeto del ISR, lo que además complementaremos con la postura de nuestro máximo órgano jurisdiccional.

SANCHEZ GOMEZ dice “el objeto del ISR esta constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras.”²²⁵

“Son objeto de la LISR tanto los ingresos de naturaleza civil como los provenientes de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, así como los denominados ingresos de derecho público, como es el caso de los estímulos fiscales.”²²⁶

Sin embargo el maestro NICOLAU determina qué se debe entender por ingreso, es decir, a toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona. Así mismo nos indica que el patrimonio es un atributo de las personas; el cual se integra por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo; de lo cual en

²²⁵ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p.241

²²⁶ CALVO NICOLAU ENRIQUE; Ob cit; p.395

consecuencia nos dice que el haber patrimonial se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones.²²⁷ Lo que nos indica que cualquier tipo de ingreso ya sea en dinero o en especie que modifique de manera positiva el status patrimonial de una persona, es decir, un incremento en los bienes y derechos de los cuales esta compuesto el patrimonio de una persona y que rebasen en el monto sus obligaciones a cargo, ese incremento es el que se gravará con el ISR.

ESCORZA LEDESMA dice “el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o sea la realización de ciertos hechos como la percepción de ganancias, utilidades, ingresos, rentas, etc.”²²⁸

Con lo cual el objeto del LISR es “gravar los ingresos en efectivo, en especie o en créditos que modifiquen favorablemente el patrimonio del contribuyente, provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, o en el extranjero.”²²⁹

Así podemos afirmar que “el objeto del ISR son los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, ya que estos pueden provenir fundamentalmente de dos fuentes: los derivados del trabajo personal del sujeto pasivo, y los derivados de los rendimientos de capital; igualmente existen los que derivan de la combinación del capital invertido y del trabajo.

²²⁷ Cfr. CALVO NICOLAU ENRIQUE; Ob cit; p.406

²²⁸ ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p.66

²²⁹ ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p.64

El objeto de este impuesto es igual al patrimonio.

Todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la capacidad económica de un individuo, en tanto que todas las pérdidas y gastos en los que incurra originan que se deteriore.”²³⁰

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo primero establece: “las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea su ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente

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

De igual manera La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio aislado se ha pronunciado de la siguiente forma:

²³⁰ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Ob cit; MERINO FLORES PABLO ALBERTO; p.1966

“RENTA. EL TITULO IV, CAPITULO VI, DENOMINADO “DE LOS INGRESOS POR INTERESES”, DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, YA QUE NO DESTRUYE LA FUENTE DE RIQUEZA ELEGIDA COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, NI TORNA RUINOSO EL TRIBUTO POR ESE RUBRO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).

El artículo 1º de la citada ley evidencia que el objeto del impuesto relativo está constituido por todos los ingresos, sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, que perciban las personas físicas y morales, los cuales modifican positivamente su patrimonio; sin embargo, tratándose de los ingresos por intereses, el legislador no eligió gravar la totalidad de estos, sino sólo la diferencia que pudiera existir con el ajuste por inflación, denominado interés real, en términos del artículo 159 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual solo es una parte del monto recibido por intereses, sistema que evita la extinción de la fuente de riqueza. Además, el impuesto no es ruinoso, pues de los intereses reales del ejercicio operan las deducciones personales previstas en el artículo 176 de esa ley, con lo que se integra la base gravable, a la cual se le aplica la tarifa prevista en el diverso 177 de esa misma legislación, menos el subsidio que establece el numeral 178 de dicho cuerpo normativo; de ahí que estos elementos tributarios (ajuste por inflación, deducciones y el subsidio), atemperan la carga económica del contribuyente.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: SEGUNDA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XXII, JULIO DE 2005
TESIS: 2ª.LXXVI/2005
PAG: 506
TESIS AISLADA

Como se desprende de la doctrina como de nuestra legislación y de nuestro máximo órgano jurisdiccional, nosotros nos adherimos a su razonamiento, en el sentido de que el objeto del Impuesto Sobre la Renta son todos los ingresos, en concordancia con lo establecido en el criterio aislado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que refiere que el objeto del ISR son todos los ingresos ya sean en efectivo, bienes, servicios o crédito de las personas físicas o morales y que modifiquen de manera positiva el patrimonio de estas.

3.4 BASE DEL IMPUESTO

La base del impuesto “es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”²³¹

Y la función de la base es la de determinar, junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria.

Así tenemos que se pueden identificar las modalidades de la base, las cuales son:

- base simple cuando en su formación participa solamente un elemento
- base compleja cuando participan dos o más

Por lo que la integración de la base se da como sigue:

Las deducciones, son el conjunto de elementos que fueron necesarios para la determinación del objeto del gravamen y que se excluyen en la integración de la base.

Por lo que reducciones o aumentos de la base, se configuran cuando la base imponible es inferior o superior al normal en función de una determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto.

Así la disminución de la base, no son sino elementos que se excluyen para integrar la base gravable que se toma en cuenta para obtener el monto del impuesto a pagar.²³²

²³¹ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; p. 129

²³² Cfr. ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 68

Por lo que la base imponible es “un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mesurables del propio aspecto material del presupuesto.

Base imponible sería, la medida expresada en dinero.

Es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad-valorem.”²³³

Por lo que la base es “el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida.”²³⁴

Es decir “la base del impuesto es la cantidad sobre la que habrá de calcularse éste.”²³⁵

En síntesis “es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasa del impuesto. Para la obtención de la base imponible es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la

²³³ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 431.

²³⁴ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 124.

²³⁵ CALVO NICOLAU ENRIQUE; Ob cit; p. 441.

ley y así determinar dicha base. De esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre los valores brutos.”²³⁶

De tal forma que “de la comparación de los ingresos acumulables y los gastos cuya deducción se autoriza, se obtiene la base gravable del impuesto a la que se aplica la tasa de gravamen que se establezca en la ley, cuantificándose de esta manera el monto de la contribución a cargo del sujeto del impuesto.”²³⁷

En este orden de ideas la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 10º, párrafo tercero, fracciones I y II establece:

“las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

...el resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²³⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Ob cit; GIL VALDIVIA GERARDO Y QUINTANA ACEVES FEDERICO; p. 382.

²³⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Ob cit; MERINO FLORES PABLO ALBERTO; p. 1968.

- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores ...”

Respecto al pago provisional o mensual, la Secretaría de Hacienda a través del Sistema de Administración Tributaria en su pagina web, en especifico sat.gob.mx, nos refiere que los pagos provisionales se calcularán de la siguiente forma:

Sumar los ingresos obtenidos desde el primer día de actividades en el año hasta el último día del mes que va a pagar; del resultado se restan las deducciones o gastos que correspondan al periodo, siempre que tenga facturas con todos los requisitos y en su caso la perdida fiscal de años anteriores que no haya deducido; al resultado se aplica la tarifa de impuesto que corresponda al mes que paga y al impuesto que resulte, los pagos provisionales pagados anteriormente durante el mismo año y el resultado será el impuesto a pagar.

Así mismo nos da la forma de calcular el impuesto de forma anual y que a continuación se describe:

Sumar los ingresos que obtuvo en el año; restar el total de los gastos y compras, el resultado será la utilidad fiscal; reste en su caso las perdidas fiscales de años anteriores que no haya deducido, a este resultado se le denomina utilidad gravable; a la utilidad gravable, reste los gastos personales, el resultado será la base del impuesto; a la base del impuesto aplique la tarifa del impuesto

anual y; al impuesto reste el importe de los pagos provisionales que se hayan efectuado en el año, el resultado es el impuesto anual a cargo o a favor.

Todo lo anterior nos lleva a cuestionarnos si la base del impuesto es el ingreso o la utilidad, lo que el maestro contesta en su estudio y nos dice “el término ingreso en plural tiene un doble significado: genérico y específico, en el primero significa toda clase de rendimientos, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario, salario, valores y en general cualquier percepción que modifique el patrimonio del contribuyente. Cabe señalar que los ingresos pueden ser en efectivo, en especie o en crédito, es decir, considerando todo lo que modifique el patrimonio del contribuyente.

De tal forma que los ingresos en efectivo, se interpretan como dinero.

Los ingresos en especie, se trata de la dación en pago, es decir, que una empresa en vez de recibir el efectivo, recibe una cosa X, también es un ingreso.

Así como el crédito entendido como la entrega de un bien presente por otro futuro, tal sucede con la venta a plazo.”²³⁸

Sin embargo es prudente recordar que respecto del concepto renta este tiene varios significados, aplicables a los frutos obtenidos de la tierra; en otra acepción, es la referida por el arrendamiento de la casa habitación; en un tercer significado en el sentido fiscal, es decir, la utilidad.²³⁹

En cuanto a la utilidad debemos identificarla con un triple significado económico, contable y fiscal.

²³⁸ PORRAS Y LOPEZ ARMANDO; Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta (aspectos jurídico, económico y contable); Ed. Textos Univeritarios S.A; ed. 1ª; México 1976; p. 12.

²³⁹ Cfr. PORRAS Y LOPEZ ARMANDO; Ob cit; p. 17.

En economía la utilidad es el conjunto de cualidades que tiene una cosa para satisfacer una necesidad humana cualquiera.

El concepto contable genéricamente implica un ingreso, aunque en ocasiones no exista, sin embargo habrá utilidad. La utilidad contable, se define como el saldo acreedor que resulta de las cuentas deudoras y acreedoras del Estado de pérdidas y ganancias.

Por lo que la utilidad contable se obtiene después de restar de los ingresos netos, el costo de ventas y los gastos de operación.

Así, la utilidad fiscal o gravable es aquella que resulte de la aplicación de las leyes positivas fiscales y principios de derecho fiscal.

De tal forma que para determinar la utilidad gravable. La base será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulados durante el ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.²⁴⁰

Así, tenemos que los conceptos referidos de utilidad e ingreso son conceptos diferentes aunque estrechamente relacionados, esto es, que son considerados como renta, la cual se determinará una vez restadas las deducciones autorizadas por la ley, y gastos que se hayan realizado para la actividad a la que se dedique el contribuyente, y lo que resulte de estas operaciones será el impuesto a pagar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial, ha manifestado lo siguiente y que a la letra dice:

²⁴⁰ Cfr. PORRAS Y LOPEZ ARMANDO; Ob cit; p. 85.

“CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLE, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.

El hecho imponible de las contribuciones, consistente en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no solo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.”

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XXIII, JUNIO DE 2006
TESIS: P./J. 72/2006
PAG: 918
TESIS DE JURISPRUDENCIA.

Por lo que nosotros nos adherimos a lo establecido por el criterio jurisprudencial en el sentido de que la base imponible es la cuantificación de la capacidad contributiva, es decir, la premisa para la determinación en cantidad líquida, y que dicha determinación se hará en el sentido de lo establecido por la legislación, en concreto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual nos dice que de los ingresos, se le restarán las deducciones autorizadas por la misma ley, y al resultado se le disminuirá en su caso la PTU, así como las pérdidas fiscales pendientes de ejercicios anteriores. Y al resultado, esto es, el resultado fiscal, se le aplicara la tasa aplicable, lo que nos dará como resultado el impuesto a pagar.

Por lo que en este sentido consideramos que la ley debería contemplar en su articulado lo mencionado por el criterio jurisprudencial, es decir, que la base imponible es la cuantificación líquida del impuesto a pagar, así como que primero debería de determinar el resultado fiscal y posteriormente la tasa aplicable, para darle un sentido más claro a la determinación de la base imponible, o en otras palabras al impuesto a pagar por parte del contribuyente, toda vez que en nuestra legislación, primero se hace referencia a la tasa y posteriormente al resultado fiscal.

3.5 TASA Y TARIFA

Una vez determinada la base gravable y de haber hecho las deducciones autorizadas por la autoridad fiscal, se le aplicará a dicha base una cuota ya sea proporcional, progresiva, degresiva, o fija para así poder determinar el tributo que el contribuyente estará obligado a pagar. Lo que nos lleva al estudio de las figuras jurídicas en comento, iniciando con algunos conceptos de doctos en la materia.

El maestro FLORES ZAVALA argumenta las tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un determinado número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Por lo que se clasifica en:

Cuotas de derrama, para fijar las cuotas de derrama se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

Cuota fija, existe cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Cuota proporcional, existe cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Cuota progresiva, la cual se clasifica en: directa e indirecta; la indirecta es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. Es directa cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

Cuotas degresivas, son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuestos, sobre lo que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base.

Y por último la cuota progresiva inversa o al revés, en este tipo de cuotas mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento.²⁴¹

Por otra parte tenemos que tasa o tarifa es “la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar.

Por lo que se clasifica en:

²⁴¹ Cfr. FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; p.129 a 137.

Tarifa fija, se presenta cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Tarifa proporcional, es aquella que permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible y;

La tarifa progresiva, esta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que a aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria”.²⁴²

Por lo que mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo.

En este orden de ideas la alícuota puede ser:

Proporcional, es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible.

Progresiva, esta alícuota aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

Regresiva, que se caracteriza porque las alícuotas disminuyen al aumentar la base imponible, de tal suerte que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.²⁴³

²⁴² ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 70.

²⁴³ Cfr. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; pp. 434 a 446.

De tal forma que las tarifas pueden ser:

De derrama, cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.

Fija, cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Proporcional, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Progresiva, aquellas que aumentan al incrementar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.²⁴⁴

Por lo referido podemos afirmar que la tasa se conoce como la cuota o alícuota, y de manera clara refiere que “la tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto a pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

Tasa fija, no tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.

Tasa proporcional, no varía la tasa, pero si la base dado que esta se hace más grande o más chica.

Tasa progresiva, en la medida que varía la tasa, varía la base.

²⁴⁴ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; pp. 124 y 125.

Tasa regresiva, es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable”.²⁴⁵

Es decir, la tarifa no es otra cosa que “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”.²⁴⁶

Por eso se considera que, “la tarifa es la tabla de los impuestos que debe pagar el contribuyente por los ingresos gravables obtenidos durante un ejercicio fiscal.

Incluso en materia de impuesto sobre la renta, la tarifa generalmente se proyecta en dos sentidos, horizontal y vertical.

En el primero se contienen cuatro conceptos que son: un límite inferior, un límite superior, una cuota fija y un porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. En el segundo, se establecen los ingresos gravables, siempre en forma ascendente hasta su último renglón”.²⁴⁷

Así podemos concluir que “la tasa, cuota o tarifa es el porcentaje o cantidad fija en dinero, que la ley fiscal establece a cargo del sujeto pasivo sobre los

²⁴⁵ CARRASCO IRIARTE HUGO; Ob cit; p. 199.

²⁴⁶ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 243.

²⁴⁷ ESCORZA LEDESMA JUAN; Ob cit; p. 116.

ingresos gravables percibidos por éste y que deberá entregar al fisco como contribución”.²⁴⁸

En México la LISR establece:

En su artículo 10, párrafo primero “las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%”.

Y el artículo 177 “las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los capítulos I, III, IV, V, VI, VIII Y IX de este título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las secciones I o II del capítulo II de este título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente tarifa...”

Lo que nos indica que para las personas morales se aplicara una tasa y para las personas físicas se aplicara una tarifa, y que ambas figuras se tomarán como sinónimos en cuanto que se refieren a la cuota que se aplicara a la base gravable, para de esa forma poder determinar el tributo a pagar por parte del contribuyente

Apreciándose claramente, en el criterio aislado proporcionado por nuestro máximo órgano jurisdiccional, que tratándose de personas físicas la cuota aplicable a la base gravable para obtener el impuesto a pagar se le denominara

²⁴⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS; Ob cit; RODRIGUEZ LOBATO RAUL; p. 3627.

tarifa y tratándose de personas morales a esa cuota se le denominara tasa; el cual a la letra dice:

“RENTA. LA FALTA DE DESCRIPCIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA APLICAR LAS TABLAS Y TARIFAS PARA EL CALCULO DEL TRIBUTOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO O ASIMILADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

El hecho de que la ley no detalle el procedimiento para aplicar las tarifas y tablas previstas en el artículo segundo, fracción I, inciso del e) al i), de las disposiciones de vigencia temporal del decreto de reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que prevé una mecánica general, aplicable para quienes se ubiquen en las hipótesis normativas, con el propósito de obtener la base gravable, a fin de evitar que el cálculo del tributo quede a la libre apreciación de la autoridad fiscal. Lo anterior es así, porque los artículos 113, 114, 115, 177 y 178 contenidos en el mencionado artículo segundo prevén la mecánica para calcular la base gravable del impuesto para las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado, así como las tablas o tarifas que contienen rangos con precisiones de límite inferior, límite superior, cuota fija y por ciento sobre el excedente o sobre el impuesto marginal, con una representación numérica o cifrada, lo que constituye un mecanismo de clara comprensión para el cálculo del impuesto, que puede ser aplicable a un sinnúmero de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo”.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XXIII, MAYO DE 2006
TESIS: P.XLVII/2006
PAG: 16
TESIS AISLADA

Toda vez que en términos de la tesis aislada que se presenta, se desprende que la tarifa es una representación numérica o cifrada la cual proporciona un mecanismo claro para el cálculo del impuesto a pagar, esto con relación a las personas físicas, con lo cual se aprecia lo ya indicado en cuanto a que la tarifa se dirige a las personas físicas y la tasa a las personas morales.

Por lo que consideramos que la tasa aplicada a las personas morales debería de ser reducida a una tasa del 15%, ello en razón a que las diferentes

personas morales que tributan con una tasa del 28% como lo establece nuestra legislación actual, lo hacen con cierto desagrado, debido a que se le considera una tasa alta, lo cual lo reflejan con una serie de maniobras realizadas para así tributar lo menos posible; en cambio con la tasa propuesta tributarían con un mayor ánimo y de esa forma contribuir hacia los gastos públicos, toda vez que se reduciría un porcentaje considerable; es decir, un porcentaje equiparado en términos del Impuesto al Valor Agregado.

3.6 EPOCA DE PAGO

El último elemento que nos garantiza que el impuesto sobre la renta se apegue a la constitucionalidad de las contribuciones en general, es la época de pago y que podría considerarse como el momento oportuno para realizar o enterar el tributo que se está generando, por la realización de una de las hipótesis que la norma establece.

La época de pago es considerada por algunos doctrinarios como sigue:

“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”.²⁴⁹

²⁴⁹ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p, 125.

SANCHEZ GOMEZ nos dice que el periodo de pago “sobre el ISR que causan las personas morales, es el pago provisional que debe hacerse mensualmente a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante una declaración que presente el contribuyente en las oficinas autorizadas, y el pago definitivo debe cumplirse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, esto es entre enero y marzo”.²⁵⁰

Por lo que la ley del impuesto sobre la renta de manera concreta establece en los siguientes artículos:

Artículo 10, fracción II, párrafo segundo determina “...el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal”.

Artículo que se relaciona con el artículo 14 párrafo primero que determina “los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago...”

Igualmente relacionado con el artículo 86 fracción VI que determina “presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio...”

²⁵⁰ SANCHEZ GOMEZ NARCISO; Ob cit; p. 244.

Y para las personas físicas el artículo 175 párrafo primero determina que “las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas”.

De lo cual se desprende que nuestra legislación establece con toda claridad cual será el momento oportuno para realizar el entero de las contribuciones generadas por los diferentes contribuyentes, y cuyo momento se determina por año, es decir, que un ejercicio fiscal abarca desde el primer día del año y hasta el último día del año, y que además da la facilidad de hacer pagos parciales, esto en beneficio tanto del contribuyente como para la autoridad fiscal; lo cual se manifiesta en no hacerle la carga fiscal pesada al contribuyente, al desembolsar una cantidad fuerte de dinero, y con respecto a la autoridad fiscal se manifiesta dicho beneficio en hacerse llegar de dinero antes del cierre del ejercicio fiscal, es decir, antes de un año calendario.

Por lo que nosotros consideramos seguir con las mismas épocas de pago, ya que como fue mencionado, la actual legislación lo manifiesta de una manera clara y concreta.

En el mismo orden de ideas el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en criterio aislado se ha pronunciado como sigue:

“ARTÍCULO 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE EN EL AÑO 2000). NO ESTABLECE COMO OBJETO DEL GRAVAMEN DE LOS CATALOGADOS COMO “OTROS INGRESOS” A LA DENOMINADA “DISCREPANCIA FISCAL” A QUE ALUDE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY.

De conformidad con el principio de legalidad que rige en materia tributaria, toda contribución debe estar prevista en ley formal y material, que especifique expresamente los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), y en acatamiento al principio de aplicación estricta de las normas fiscales que establecen cargas a los particulares, así como las excepciones a las mismas, contenido en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, la denominada “discrepancia fiscal” a que se refiere el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no puede considerarse como ingreso gravable de los previstos en los artículos 132 y 133 de la misma Ley, por no estar específica y expresa-mente establecida como objeto del gravamen, por estos últimos preceptos, ni por norma legal alguna.

JUICIO: 1741/04-13-01-4.

FUENTE: REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

AÑO: V

QUINTA EPOCA

No. 55, JULIO 2005

PAG: 238

CRITERIO AISLADO

Como puede apreciarse claramente del criterio aislado que nos antecede, el cual se refiere al objeto de las contribuciones como elemento esencial de las mismas, y que sin embargo nos hace referencia a los demás elementos de las contribuciones tales como: sujeto, base, tasa y tarifa, así como la época de pago, elemento en análisis, coincidimos plenamente con el criterio en el sentido de que deben de especificarse expresamente los elementos de las contribuciones de manera formal y material en la ley, ya que este elemento nos indica el momento exacto en que se deben enterar los tributos.

3.7 CONCEPTO DE DEDUCCIÓN

Una vez hecho el estudio de lo que debe entenderse por el impuesto sobre la renta, así como de sus elementos esenciales como son: el objeto, los sujetos, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, entramos a la figura de la deducción piedra angular para el desarrollo del tema de este estudio, el cual se centra en la hipótesis de la inconstitucionalidad del artículo 31 fracción III de la ley del impuesto sobre la renta, el cual determina la deducibilidad de los gastos de gasolina. Es por ello que comenzaremos por tratar de dar los diferentes conceptos de dicha figura jurídica en comento y la cual en términos generales se refiere a los gastos realizados por el contribuyente para el pleno desarrollo de su actividad efectuada o a cumplir, la cual se ubica en la hipótesis normativa y que finalmente terminará por traducirse en el tributo por enterar a la autoridad fiscal.

Es así que el maestro FLORES ZAVALA señala que “las deducciones deben ser las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, estar debidamente contabilizadas y cumplir con las demás disposiciones legales”.²⁵¹

DE LA GARZA refiere que “el efecto de las deducciones es disminuir la base de imposición en una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente”.²⁵²

²⁵¹ FLORES ZAVALA ERNESTO; Ob cit; p. 474.

²⁵² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Ob cit; p. 434.

Por su parte RODRIGUEZ LOBATO argumenta que “son las cantidades que se restan para fijar el valor pecuniario que es la base del tributo, su finalidad es graduar la cuantía del tributo a pagar, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.²⁵³

ORTEGA MALDONADO nos dice que la integración de la base se constituye por las deducciones, las cuales son “el conjunto de elementos que fueron necesarios para la determinación del objeto del gravamen y que se excluyen en la integración de la base.”²⁵⁴

En el mismo sentido QUINTANA VALTIERRA Y ROJAS YAÑES razonan al decir que las deducciones son “situaciones particulares del contribuyente, tales como el conjunto de gastos realizados para producir la riqueza a la que se aplicará el impuesto.

Podemos afirmar que las deducciones son circunstancias del contribuyente que el legislador tiene en consideración para disminuir la base de imposición”.²⁵⁵

Por su parte la legislación, en la ley del impuesto sobre la renta en sus artículos 29 y 31 fracción I, establece:

Artículo 29: “los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes...”

²⁵³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Ob cit; p. 124.

²⁵⁴ ORTEGA MALDONADO JUAN MANUEL; Ob cit; p. 68.

²⁵⁵ QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE; Ob cit; p. 148.

Y el artículo 31: “las deducciones autorizadas en este Titulo deberán reunir los siguientes requisitos:

Fracción I “ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente...”

De lo cual se desprende que en la legislación no se encuentra establecido el concepto deducción, por lo que consideramos que nuestra ley debería incluirlo, toda vez que de esa forma se aclararía las dudas con respecto al termino en comento; por lo que nos adherimos al razonamiento del maestro RODRIGUEZ LOBATO en el sentido de que son las cantidades que se restan para poder integrar la base gravable, así como tomar en consideración la situación contributiva del contribuyente; por lo que en el mismo orden de ideas y en los siguientes términos consideramos y proponemos el siguiente concepto: las deducciones son las erogaciones, necesarias o circunstanciales para la realización de la actividad del contribuyente y que tengan relación con dicha aplicación para el pleno desarrollo de la misma.

3.8 INCIDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL CALCULO DEL IMPUESTO

La incidencia de las deducciones para realizar el cálculo y determinar de una manera correcta el Impuesto Sobre la Renta tiene una gran importancia, ya que de ello depende que los contribuyentes enteren el tributo correspondiente, de acuerdo a lo establecido por nuestra legislación. Para lo cual habrá que tomar en cuenta los requisitos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la

actividad realizada por el contribuyente, ya que de acuerdo a la actividad realizada por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se estará en condiciones de saber si tal o cual gasto o tal cuestión se podrá deducir, para de esa forma obtener el cálculo correcto del impuesto.

Todo ello en atención de lo que suceda en el curso del desarrollo de la actividad realizada por el contribuyente, es decir, poner total atención a lo que el contribuyente se dedica para obtener ingresos, de lo cual habrá de deducir correctamente, ya que en muchas ocasiones el mismo contribuyente trata de hacer efectivas varias deducciones que no le corresponde, derivado en su mayoría de las lagunas existentes en la legislación, como es el caso de la fracción I, del artículo 31, de la ley del impuesto sobre la renta, dedicado a los requisitos que deben cubrir las deducciones, y que sin embargo nuestros máximos órganos de justicia han tratado de aclarar, como puede observarse de los siguientes criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y que a la letra dicen:

“GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA EMPRESA, CONFORME AL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2000.

De conformidad con el precepto antes mencionado, el contribuyente se encuentra autorizado para efectuar deducciones por concepto de gastos que sean estrictamente indispensables para los fines de su actividad. Ahora bien, de acuerdo a los diversos criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación y este Tribunal, para considerar que un gasto es estrictamente indispensable y pueda deducirse de conformidad con lo dispuesto por el precepto legal en comento, se debe analizar atendiendo a la consecución del objeto de cada empresa y al gasto específico de que se trate, de ahí que una deducción será estrictamente indispensable, cuando reúna por lo menos los siguientes elementos: 1) que el gasto esté relacionado directamente con la actividad preponderante del contribuyente; 2) que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta; y 3) que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Luego entonces, es indebido que la autoridad fiscal rechace una deducción realizada por concepto de gastos de beneficio al personal, bajo el argumento de que estos no son estrictamente indispensables, al no existir una relación laboral entre la contribuyente y las personas beneficiadas con esos gastos, ya que en este

caso concreto, para determinar si los gastos eran estrictamente indispensables, la autoridad debió atender a los elementos anteriormente precisados, no así a la calidad de las personas beneficiadas, ni a las relaciones jurídicas que el contribuyente mantenga con ellas”.

R. T. F. J. F. A
AÑO VI
QUINTA EPOCA
No. 64
ABRIL 2006
PAG. 182
CRITERIO AISLADO

Por su parte nuestro máximo órgano jurisdiccional dicto el siguiente criterio aislado en el sentido que a continuación se menciona, y el cual cae en la misma falta de claridad:

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

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

INSTANCIA: SEGUNDA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
NOVENA EPOCA
TOMO: XX, DICIEMBRE DE 2004
PAG. 565
TESIS: AISLADA

Por lo que hasta nuestros órganos jurisdiccionales no se ponen de acuerdo, ya que por un lado el TFJFA en el criterio que nos antecede nos describe una serie de elementos que se deben cubrir para que un gasto o erogación del

contribuyente sea considerado estrictamente indispensable, como lo establece el artículo 31 fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, elementos que son: que el gasto este relacionado con el objeto de la actividad realizada; que sea necesario para alcanzar los fines o el desarrollo de la actividad del contribuyente; y que de no producirse se podría afectar la actividad del contribuyente. Elementos que a nuestra consideración deberían de aparecer en el texto del citado artículo, para de esa forma dar más claridad a las deducciones que el contribuyente desee hacer efectivas en el cálculo de la contribución a pagar. Por lo que proponemos sea reformado el artículo 31 fracción I y sean incluidos estos elementos en él.

Por otra parte nuestro máximo órgano jurisdiccional con el afán de dar claridad al artículo 31 fracción I de la LISR emite el criterio aislado que nos antecede, en el cual sólo menciona que para que un gasto sea considerado como deducible sea estrictamente indispensable, lo que se traduce en que dicho gasto debe atender los fines de la actividad realizada, que sea necesario para el desarrollo de la actividad y que de no realizarse se suspenda o disminuyan las actividades propias del contribuyente para generar ingresos. Lo que para nosotros dicho criterio es considerado no muy claro y que podría seguir confundiendo al contribuyente, es por eso que para efectos de la presente investigación nos apegamos a lo establecido por el TFJFA.

3.8.1 TIPOS DE DEDUCCIONES

Siguiendo en el mismo sentido de las lagunas existentes en la LISR, en la ley se encuentra un capítulo que trata en forma específica las deducciones, pero que sin embargo no trata los diferentes tipos de deducciones que se presentan en la realidad de las diferentes actividades desarrolladas por los contribuyentes, para poder con una mayor claridad realizar las deducciones adecuadas, es decir, lo que nosotros proponemos es que se reagruparan en general las diferentes posibles actividades a desarrollar por el contribuyente, y de esa forma establecer los diferentes elementos a considerar para un gasto realizado, y de ser tomado como estrictamente indispensable, y poder así deducirlo e integrar la base gravable correcta. Por ejemplo: tratar una rama de la industria (automotriz), en la cual se establezca todo aquello en posibilidades de deducción y que de no realizarse esa erogación se verían afectadas las ventas, esto es siguiendo lo establecido por los órganos jurisdiccionales en los criterios sustentados que en el anterior punto se comentaron; ya que como se ha dicho en la ley se ha tratado de hacerlo, sin embargo se complica debido a que vienen distribuidos en toda la ley y no en un solo capítulo como nosotros lo proponemos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta trata lo referente a las deducciones en el Título II, Capítulo II, de una manera general; y en su artículo 29 de manera particular lo hace en relación a las personas morales el cual nos dice:

“los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:....”

Las devoluciones, descuentos, bonificaciones, el costo de lo vendido, los gastos, las inversiones, los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, la

creación de reservas para fondos de pensiones, jubilaciones, etc, las cuotas al IMSS, intereses devengados, el ajuste anual por inflación, la deducción de los anticipos por gastos, etc.

En cambio para las personas físicas la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 123 autoriza las siguientes deducciones:

Devoluciones, adquisiciones de mercancías, gastos, inversiones, intereses pagados, cuotas pagadas al IMSS, y pagos por impuesto local; así como en su artículo 176 el cual trata las llamadas deducciones personales entre las que se encuentran las siguientes: honorarios médicos, dentales y hospitalarios, gastos funerales, donativos no onerosos ni remunerativos, intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios, aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro, primas por seguros de gastos médicos, gastos destinados a la transportación escolar y los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; con lo que queda claro que nuestra legislación a clasificado o creado diferentes tipos de deducciones con el afán de dar claridad a las que el contribuyente tiene derecho, lo cual hace atendiendo al régimen bajo el cual se dio de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así mismo encontramos que además de las deducciones autorizadas por nuestra legislación, encaminadas a las personas morales y personas físicas encontramos que hay deducciones dirigidas a personas que obtienen ingresos por arrendamiento, dentro de las cuales encontramos: pagos efectuados por el impuesto predial, gastos de mantenimiento, consumo de agua, los intereses reales pagados por prestamos

utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, los salarios, comisiones y honorarios pagados, el importe de las primas de seguros, deducción de gastos por subarrendamiento, y la deducción opcional del 35%; otro tipo lo encontramos en los ingresos por enajenación de bienes, en el cual se autorizan las deducciones siguientes: la actualización de costo comprobado de adquisición, inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones, gastos notariales y derechos, comisiones y mediaciones pagadas; otro tipo más lo encontramos en los ingresos obtenidos por adquisición de bienes en el cual se autorizan las deducciones siguientes: contribuciones locales y federales, gastos notariales, gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir, pagos efectuados con motivo del avalúo y, las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

De lo cual se aprecia que nuestros legisladores han hecho lo posible por dejar en claro cuales son las deducciones que tienen los contribuyentes partiendo del régimen bajo el cual se registraron ante las autoridades hacendarias y de la forma de obtener sus ingresos como ha sido visto en párrafos anteriores, pero que sin embargo a nuestro criterio no los tratan a fondo, debido a que creemos que debería haber una clasificación de las deducciones de acuerdo al régimen, al ingreso y por rama industrial, comercial y/o de servicios; ya que hay contribuyentes que de esta manera ubicarían mejor las deducciones que tienen derecho y de esa forma crear o aumentar su animo de contribuir, así mismo se

dejaría de confundir al ciudadano que tribute, ya que se dejaría de recurrir a la utilización de las reglas de carácter general, es decir la miscelanea fiscal.

En cuanto a los requisitos que la ley contempla para autorizar las deducciones las encontramos en el artículo 31 de la mencionada ley y que en el siguiente punto abordaremos.

3.8.2 REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

Por requisitos que las deducciones deben cubrir, para de esa forma ser consideradas o ser tomadas en cuenta para ser aplicadas en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, vamos a entender que son los elementos necesarios que deben contener lo diversos comprobantes fiscales que la autoridad fiscal autoriza en las diversas disposiciones que al efecto expide.

Lo que nos lleva a comentar que en nuestra legislación tributaria los encontraremos en diversas disposiciones, entre las cuales se encuentran los artículos 31, 172 de la LISR; 25 al 45 del RLISR; y 29, 29-A del CFF.

El artículo 31 “las deducciones autorizadas en este Titulo deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente....

- II. Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la sección II de este capítulo
- III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales....
- IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos....
- VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.
- VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes....
-
- XIX. que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley....

En cuanto a lo establecido por el artículo 172 de la LISR, está dirigido a las personas físicas, mientras que el artículo 31 a las personas morales; el art. 172 a la letra nos indica:

“Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.
- II. ...
- III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- IV. Estar amparada con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales...
- V. Que estén debidamente registradas en contabilidad, tratándose de personas obligadas a llevarla.
- VI. ...
- VII. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos...
- VIII. Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.
- IX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en lo particular establece esta ley...
- X. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate...
- ...

En cuanto a los artículos del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, los artículos del 25 al 45, ellos se refieren a los diferentes casos en donde se pueden realizar deducciones como por ejemplo los gastos comunes, deducción de cuotas de peaje, entre otras; las cuales se deberán de consultar una vez llegado el caso concreto.

Por último otro de los ordenamientos que considera requisitos fiscales es el Código Fiscal de la Federación el cual es de suma importancia debido a que es este el ordenamiento que en su articulado nos indica los diferentes elementos que deben estar presentes en un comprobante fiscal; artículo 29 que a la letra dispone:

“cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este código...

Los comprobantes deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la SHCP que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general...

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este código...

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el SAT, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes...

...

El artículo 29-A dispone:

“los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

- I. contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de contribuyentes de quien los expida...
- II. contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

IX. ...

...los comprobantes autorizados por el SAT deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las leyes fiscales.

....

En cuanto a nuestros órganos de impartición de justicia, como lo es la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tesis aislada argumenta:

“DEDUCCIÓN DE GASTOS FISCALES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL CONTRIBUYENTE SOLO ESTÁ OBLIGADO A CERCIORARSE QUE LA DOCUMENTACIÓN QUE AMPARE AQUÉLLOS REÚNA LOS REQUISITOS QUE SEÑALA EL ARTICULO 24, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

De conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realizan, éstos deberán reunir los requisitos señalados por el artículo 29-A del mismo ordenamiento legal, y señala que quienes adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo y cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en ellos es el correcto, a fin de lograr la deducción o acreditar fiscalmente con base en esos comprobantes; a su vez, la fracción III del artículo 24 de la ley del impuesto sobre la renta señala los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, como son, que se comprueben con documentación que reúna los requisitos “... que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida...”. En estas condiciones, el contribuyente que pretenda hacer deducible un gasto para fines del impuesto al valor agregado sólo está obligado a verificar que la documentación que ampare dicho gasto reúna los requisitos ya señalados, entre los que no se encuentra la obligación de cerciorarse o verificar que la clave y registro federal de contribuyentes contenidos en los comprobantes de pago efectivamente se encuentren registrados ante el RFC, o bien, que estando registrado el contribuyente emisor de los comprobantes de pago no sea localizable, o no se encuentre en suspensión de actividades”.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XVI, SEPTIEMBRE DE 2002

TESIS: XV. 1º. 30 A
PAG: 1351
TESIS AISLADA

En otro criterio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se señala lo siguiente:

“GASTOS. PARA SU DEDUCIBILIDAD, NO ES NECESARIO QUE EL ADQUIRENTE DEL SERVICIO SE CERCIORE DE QUE EL PRESTADOR DEL MISMO, NO ESTE LEGALMENTE IMPEDIDO PARA PRESTARLO.

El artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece los requisitos de la deducciones autorizadas, en ninguna de sus fracciones establece como requisito sine qua non para que una deducción sea deducible el de cerciorarse que el prestador del servicio no esté legalmente impedido para prestarlo. En efecto, la fracción III del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que las deducciones deberán comprobarse con la documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, agregando la fracción VII que el impuesto al valor agregado se traslade en forma expresa y por separado; por su parte, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que, para poder deducir fiscalmente, quien utilice un comprobante deberá cerciorarse del nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en los mismos, son correctos, situación que se reitera en el artículo 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por lo que se concluye, como ya se ha dicho, que no es requisito sine qua non para que una deducción sea procedente, que quien haga la deducción se cerciore de que el prestador del servicio no esté legalmente impedido para prestarlo.


TESIS: V-P-SS-68
FUENTE: REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA
AÑO I
QUINTA EPOCA
No. 8, AGOSTO 2001
PAG: 8
PRECEDENTE

Con lo cual queda confirmado cuales son los requisitos en caso de que para poder deducir un gasto se requiera de un comprobante fiscal, así como de cuales

son las deducciones autorizadas por parte de la autoridad fiscal; por lo que nosotros consideramos que tanto las deducciones autorizadas así como los requisitos necesarios para las mismas, las consideramos excesivas, toda vez que se encuentran dispersas tanto en el código, en la ley y en sus respectivos reglamentos, así como en las disposiciones de carácter general emitidas por la autoridad fiscal, esto es, la miscelánea fiscal y que por lo tanto somos de la opinión en la cual se debería enfocar nuestra legislación en una disminución de los requisitos a cubrir por parte de los comprobantes fiscales destinados a la satisfacción de las deducciones a las cuales tiene derecho todo contribuyente, y para de esa forma crear un mayor ánimo en el contribuyente de cumplir con sus obligaciones tributarias.

A continuación se presenta un ejemplo de comprobante fiscal con todos los requisitos que la ley precisa, para poder ser considerado en las deducciones de una persona moral; ejemplo que nos lleva a comentar, y como ya lo expresamos en párrafos arriba, nosotros consideramos que debería haber una disminución en los requisitos establecidos por la ley, para de esa forma crear en el contribuyente un ánimo mayor de cumplir y obligarse a realizar sus tributos, ya que se estaría evitando que el sujeto pasivo realizara actos de ilegalidad, como sería el conseguir comprobantes fiscales falsos.

SIST. DE INF. CONT. Y ADMN. COMPUTARIZADOS, S.A. DE C.V.



SICCO SISTEMAS DE INFORMACION CONTABLE Y ADMINISTRATIVA COMPUTARIZADOS, S.A. DE C.V.

Centro Empresarial Alvaro Obregón Núm. 121 7a. Piso. Col. Roma Deleg. Cuauhtémoc, C.A. 06705, México, D.F. Tel. 5242 8000, Fax: 5242 8999 00004152

FACTURA

No. **152719**

FECHA: Méx. D.F. FECHA DE VENCIMIENTO

12 - Mar - 2008

VENDIDO A: MARICELA GONZALEZ VALENCIA
 REFORMA LABORAL # M2-47 Int LOTE 23
 Col. REFORMA POLITICA GOVN-770626-651
 C.P. 09730 CIUDAD DE MEXICO Tel. 56932031

ENTREGAR A: MARICELA GONZALEZ VALENCIA
 REFORMA LABORAL # M2-47 Int LOTE 23
 Col. REFORMA POLITICA
 C.P. 09730 CIUDAD DE MEXICO DISTRITO FEDERAL

REG. FED. DE CAUS. SIC-940628-R83 REG. CANIEM 2729

AGENTE	FORMA DE ENVIO	CONDICIONES	PEDIDO No.	PAGADO CON:
YNN	CONTADO		00080903	

CLAVE	CONCEPTO	CANTIDAD	PRECIO	IMPORTE
PAF	ANUAL REVISTA PAF (443-466)	1	1,810.00	1,810.00
	% Desccto	0.00		

SIST. DE INF. CONT. Y ADMN. COMP. S.A. DE C.V.

★ MAR 12 2008 ★

COMPROBANTE PAGADO

EN UNA SOLA EXHIBICION

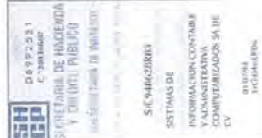
FAVOR DE EXPEDIR CHEQUE A NOMBRE DE SISTEMAS DE INFORMACION CONTABLE Y ADMINISTRATIVA COMPUTARIZADOS, S.A. DE C.V.

IMPORTE CON LETRA

###(UN MIL OCHOCIENTOS DIEZ PESOS 00 /100 MN)###

SUBTOTAL	1,810.00
DESCUENTO	0.00
IMPUESTO	0.00
TOTAL	1,810.00

DE ACUERDO CON EL ARTICULO 130 DE LA LEY GENERAL DE TITULOS Y CANCELACIONES DE CREDITO LOS CHEQUES DEVUELTOS CAUSARAN UN 20% MAS 15% DEL IVA DEL VALOR DEL MISMO, MAS COMISION BANCARIA E I.V.A.



Debo (emos) y pagaré (mos) incondicionalmente y a la vista y a la orden de SISTEMAS DE INFORMACION CONTABLE Y ADMINISTRATIVA COMPUTARIZADOS, S.A. DE C.V., En su domicilio, o en cualquier otro que se me requiera el importe de \$ 1,810.00

(###(UN MIL OCHOCIENTOS DIEZ PESOS 00 /100 MN)###) valor recibido a mi

(nuestra) entera satisfacción, que me (nos) obligo (amos) a pagar al día 12 de 3 de 2008

En caso de incumplimiento, este pagaré generara intereses moratorios de % mensual que se pagarán el día

Siguiente de que se hubiera vencido este documento.

LA REPRODUCCION NO AUTORIZADA DE ESTE COMPROBANTE CONSTITUYE UN DELITO EN LOS TERMINOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

ORIGINAL CLIENTE

ACEPTO

RECIBI MERCANCIA

IMPRESO POR CHEQUE IMPRESORA S.A. DE C.V. REG. COMERCIAL EN LA FECHA DE ACUERDO DE LA PUBLICACION DE INTERNET SAT-5/MARZO/2007 ACOQUA No. 3-A COL. VILLA CUARA DELG. IZAPALM MEXICO D.F. C.P. 14300 TEL. 5996-2717 FOLIOS SOLICITADOS DEL TALLER AL TALLER IMPRESOR INDICACIONES: 2007 VENCIDA 13/03/2008 PLANIFICADO DE APLICACION DEL SISTEMA DE CONTROL DE EMISIONES AUTORIZADO: 13/03/07 EFECTOS FISCALES AL PAGO PAGO EN UNA SOLA EXHIBICION

Con lo que queda claro que en el comprobante fiscal tomado como ejemplo se reúnen todos y cada uno de los requisitos exigidos por las leyes fiscales, esto es, agrupa una gran cantidad de datos, los cuales se establecen en el artículo 29 y 29-A del CFF y que tratándose de comprobantes emitidos por gasolineras

aumenta, toda vez que hay que cubrir los establecidos en la resolución miscelánea fiscal, provocando complejidad en la expedición de los mismos, así como en una gran cantidad de contribuyentes defraudación fiscal por el engorroso trabajo que ello les genera y que a su vez se traduce en pérdida de tiempo y altos costos para poder emitir estos comprobantes.

De igual manera esto resulta absurdo e incongruente debido a que la reforma al artículo 31 fracción III, se supone simplificaría la deducibilidad, lo cual al contrario provoca mayor complejidad; así mismo con la gran cantidad de requisitos exigidos por las leyes se llega a tal grado que el artículo 29 del CFF establece que “para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este código”.

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció y señala que:

“COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SOLO ESTA OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. Ahora bien, dicho cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora”.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: SEGUNDA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GASETA
TOMO: XXIII, ENERO DE 2006
JURISPRUDENCIA: 2a./J. 160/2005
PAG: 762.
TESIS DE JURISPRUDENCIA

Lo que nos demuestra lo ilógico de nuestras disposiciones fiscales, por lo cual estamos de acuerdo con lo establecido por nuestro máximo tribunal, en el sentido de que la responsabilidad debe ser del sujeto que expide los comprobantes.

CAPITULO IV

EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN III Y SUS EFECTOS EN LA DEDUCIBILIDAD

4.1 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN III Y SU EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Continuando con el desarrollo de la presente investigación y poniendo énfasis en lo concerniente a los requisitos de las deducciones que ya fueron desarrollos en el anterior capítulo y ahora enfocados al consumo de gasolina, lo cual da inicio con la reforma que se da el 1º de diciembre de 2004 al artículo 31 fracción III, en la cual se adiciona un segundo párrafo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual a la letra dice:

Art. 31 las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

III. estar amparada con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los

monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00.

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

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

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

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

...

Adición que se dio de acuerdo a la siguiente exposición de motivos por parte del legislativo en los siguientes términos:

Los objetivos principales de la reforma al artículo 31 fracción III, concerniente a la adición de un segundo párrafo obedece a las razones de: la implementación de un mecanismo para la fiscalización; la simplificación fiscal y; abatir el robo de combustible de Petróleos Mexicanos.

Lo que se traduce en los siguientes puntos: reducir los costos de operación de las empresas, tener mayor información sobre la deducción por combustibles por parte de las autoridades, contar con opciones de pago más seguras que portar dinero en efectivo, evitar la alteración del contenido registrado en los comprobantes, evitar el mercado negro de facturas y disminuir la venta ilegal de productos.

Ahora bien el ejecutivo federal en su iniciativa presentada en septiembre de 2004 refería: "...en la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece la obligación de que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monedero electrónico, esto con el fin de que la autoridad fiscal cuente con elementos más ágiles para comprobar las erogaciones efectuadas por los contribuyentes.

El Ejecutivo Federal considera que a efecto de avanzar en la política de establecer como mecanismo de control de las deducciones los instrumentos de pago que ofrece el sistema financiero a sus clientes, y que tratándose del consumo de combustibles para vehículos automotores el pago correspondiente se efectúe mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos, aún cuando dichos consumos no excedan del monto de \$2,000.00, lo que tiene por objeto optimizar la labor de las autoridades fiscales y simplificar la carga administrativa de los contribuyentes.

Con esto se fortalecerá la instrumentación del esquema de controles volumétricos para la enajenación de combustibles para uso automotriz, desincentivando con ello la venta ilegal de combustibles que afecta gravemente a los ingresos del Estado. Dado que establecer como requisitos de la deducción por concepto de combustibles para vehículos automotores, obligaría a que las adquisiciones de dicho insumo se realicen únicamente en el mercado formal”.

Otros sectores como la banca y la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público expusieron que la verdadera razón fue la modernización de las gasolineras para el expendio de gasolina, el pago de estos insumos a través de dinero plástico, el utilizar el sistema financiero, todo ello enfocado a combatir el robo del combustible a Pemex, una fiscalización más moderna y una simplificación fiscal dirigida tanto a las autoridades como al contribuyente.

Por lo que en el mismo sentido nosotros consideramos que no esta del todo mal la reforma planteada por el ejecutivo y el legislativo, dado que debemos estar acorde con nuestra realidad, ya que en el ámbito tecnológico nos estamos quedando rezagados, toda vez que hoy en día ya se cuenta con despachadores de gasolina que imprimen la documentación necesaria para la comprobación de dicho gasto y su control puede ser más ágil.

Todo ello nos lleva a preguntarnos ¿será necesaria la competencia en este ámbito? toda vez que si se permitiera la entrada de otras empresas expendedoras de gasolina como Shell, Exxon y muchas más, las cuales cuentan con tecnología mas avanzada, nuestras gasolineras apostarían por esa misma tecnología. Ahora

bien en cuanto a los objetivos vertidos por el Ejecutivo Federal en cuanto a los mecanismos de fiscalización y a la simplificación fiscal creemos que no han funcionado del todo bien, debido a que tanto los sistemas financieros, las gasolineras, la SHCP, y el propio Pemex no cuentan con la infraestructura necesaria, y por parte de la banca consideramos que deberían de implementarse mas sistemas de seguridad, ya que se siguen dando fraudes con las tarjetas de crédito y por internet, por lo que debería de reformarse la ley en el sentido de tener un marco regulatorio, para homologar las terminales punto de venta toda vez que los bancos cuentan con su terminal cada uno, lo que dificulta que en las gasolineras se cuente con todas las terminales y así poder aceptar las diferentes tarjetas; así mismo la SHCP por su parte requiere de una mayor infraestructura en el sentido de dotar de tecnología tanto a los Estados como a los municipios, ya que de acuerdo con información de la Canacintra de fecha 6 de febrero de 2008, “ha aumentado el número de denuncias en contra de funcionarios por diversos delitos dentro de los cuales se encuentran: ejercicio indebido del servicio público, cohecho, usurpación de funciones, acceso ilícito a sistemas y equipos informáticos, peculado, extorsión, falsificación de documentos y robo”.²⁵⁶ En paralelo Pemex debe de modernizar su infraestructura, tal es el caso de la distribución del combustible, ahora bien profundizando un poco en el tema no estaría mal que se diera una fuerte inversión en cuanto al desarrollo de tecnología para la exploración en aguas profundas, al igual que en el desarrollo de tecnología para la transformación del crudo en combustible; en el mismo sentido las gasolineras de acuerdo a las autoridades hacendarias deben transformarse ya que

²⁵⁶ <http://www.canacintra-digital.com.mx>

los expendedores de combustible ya cuentan con nueva tecnología, sin embargo con información de expertos en el tema hay tecnología mucho más avanzada como es el caso de Grupo Perc, el cual ha diseñado un sofisticado sistema electrónico para corporativos denominado Perc Web, con el que se controla no solo el suministro, sino los montos de despacho a cada vehículo, más aún la red permite ubicar en línea reportes de vehículos, placas, estación de servicio, fecha y hora. Lo cual nos demuestra que sí hay la tecnología suficiente para poder poner en marcha las reformas, pero que sin embargo si se siguen dando favoritismos hacia ciertas empresas fabricantes de los nuevos despachadores de combustible no podemos avanzar, ahora bien si fuera cierto lo comentado por las gasolineras en cuanto al precio elevado de estos despachadores, se tienen informes de que hay maquinas de origen chino que tienen un costo de aproximadamente la mitad de las adquiridas por las gasolineras, lo que nos lleva a pensar si realmente el sector de las gasolineras quieren realizar el cobro por medios electrónicos y si realmente quieren entrar a esta realidad de competitividad; lo cual es totalmente factible.

Por todo lo antes expuesto podemos afirmar que la reforma en comento no ha alcanzado los objetivos pretendidos, y es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha publicado diversas resoluciones dentro de las cuales se encuentran las siguientes: 1) la publicada en el DOF de fecha 5 de julio de 2005 en la cual se da una prórroga al 1º de septiembre para la entrada en vigor de las disposiciones, así mismo, 2) la resolución con fecha 29 de agosto de 2005 en la cual se da nuevamente una prórroga para entrar en vigor las disposiciones hasta

el 1º de diciembre de 2006, misma que sigue en suspensión en tanto no salga publicada en otra resolución miscelanea, y como ya fue mencionado las razones esgrimidas fueron las siguientes: aumento del precio real de las gasolinas toda vez que ni Pemex y mucho menos los propietarios de las estaciones estaban dispuestos a absorber las altas comisiones bancarias; la falta de infraestructura tanto de las instituciones de crédito como del sector gasolinero, así mismo en relación con la simplificación fiscal que se pretendía esto quedo superado por la gran cantidad de requisitos que se exigen por parte de las autoridades hacendarias tales como: el contribuyente podrá pagar en efectivo cuando; la gasolinera no cuente con los medios electrónicos para recibir el pago, se pretenda el cobro de comisiones o cargos adicionales, exista tardanza por parte del expendedor para aceptar pagos por medios electrónicos, etc; por lo cual el contribuyente deberá presentar ante el SAT la siguiente información: número de la o las estaciones donde realizo el consumo y el pago en efectivo, monto total de la compra por cada estación de servicio y el motivo por el cual se realizó el pago en efectivo.

Por lo que no estamos en contra de la reforma en comento solo que, simple y sencillamente creemos que debió de realizarse un estudio más profundo, esto relacionado a la infraestructura requerida para poder operar con la tecnología necesaria y realizar pagos por medios electrónicos con una real simplificación fiscal porque hoy en día debemos reconocer que no es así.

4.2 CRITERIOS DE APLICACIÓN

Hasta antes de la reforma implementada al artículo 31 fracción III, en la cual se adiciona un segundo párrafo, los criterios para poder deducir los gastos de gasolina eran los siguientes:

Art. 31 “las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

III. estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

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

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

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

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

Como podrá observarse de lo extraído de la LISR de 2004, las deducciones por gastos de gasolina, no requerían de una serie de requisitos complicados, solo se requería que los gastos efectuados por combustible se sustentara en la documentación que contuviera los elementos necesarios para ser tomados como comprobantes fiscales, es decir, que cumplieran con los requisitos que las leyes dispusieran, en particular los contenidos en los artículos 29, 29-A y 29-C del Código Fiscal de la Federación.

Claro esta que como hoy, estos gastos deberían de ser estrictamente indispensables para la actividad a desempeñar e igualmente las demás circunstancias establecidas o indicadas por jurisprudencia tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, criterios que refieren los requisitos siguientes: “que el gasto esté relacionado directamente con la actividad preponderante del contribuyente; que

sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta y; que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Elementos que fueron ya estudiados por lo que ahora solamente se hace breve referencia.

Así, podemos decir que la reforma fue hecha precisamente como lo estableció el ejecutivo en su propuesta, ya que la simplicidad de estos requisitos ocasionaban que se dieran los abusos por parte del contribuyente en el sentido de que los mismos en complicidad con los despachadores del combustible emitieran facturas alteradas en los montos por el consumo de la gasolina, no importando que se realizara la expedición del combustible en esa estación de servicio, incluso a la par existe el problema del robo u ordeñamiento de los ductos de gasolina pertenecientes a Pemex, ya que los empresarios dedicados a la venta de combustible no reflejaban realmente sus ventas ya que llenaban los tanques con combustible robado, por lo que las autoridades hacendarias no cuentan con los mecanismos necesarios para la fiscalización.

Por lo que la reforma es y seguirá siendo necesaria siempre y cuando se cumplan con los cambios requeridos y se hagan los estudios a profundidad, y no solamente como a ocurrido con la actual reforma que en el fondo es buena por los objetivos a alcanzar: mecanismos para una mejor fiscalización y una mayor simplificación fiscal tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales; pero la implementación de la medida no es clara y presenta muchos gastos.

4.3 LOS NUEVOS CRITERIOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS DE GASOLINA

De acuerdo con el artículo 31 fracción III, párrafo segundo y que a la letra dispone:

“las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...

...

III. estar amparada con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicio, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos, marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00.

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

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

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

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

En relación con el artículo que nos precede se encuentran los artículos 35 y 35-A, del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales disponen:

Art. 35 del RISR dispone: “cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero, excepto tratándose de contribuciones, viáticos o gastos de viajes, deberá expedir cheques nominativos a favor de éste o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, y cuando dicho tercero realice pagos por cuenta del contribuyente, estos deberán estar amparados con documentación que reúna los requisitos del artículo 31, fracción III de la ley”; es

decir, se relaciona con la expedición de cheques nominativos y erogaciones realizadas a través de terceros.

Art. 35-A del RISR que a la letra dispone:

“para los efectos del artículo 31, fracción III de la ley, las autoridades fiscales resolverán las solicitudes de autorización para liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, o a través de monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, de conformidad con lo siguiente:

I. se apreciarán las circunstancias de cada caso considerando, entre otros, los siguientes parámetros:

a) el que los pagos efectuados a proveedores se realicen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

b) el grado de aislamiento del proveedor respecto de los lugares en los que hubiera servicios bancarios, así como la regularidad con que visita o puede visitar los citados lugares y los medios o infraestructura de transporte disponibles para realizar dichas visitas.

Para ello, el contribuyente deberá aportar los elementos de prueba conducentes.

II. la vigencia de las autorizaciones se circunscribirán al ejercicio fiscal de su emisión y las autorizaciones serán revisadas anualmente considerando, entre otros, los siguientes aspectos:

a) el desarrollo de los medios o de la infraestructura del transporte.

b) el grado de acceso a los servicios bancarios en la población o zonas rurales de que se trate.

c) los cambios en las circunstancias que hubieren motivado la emisión de la autorización.

De igual manera, el art. 31, fracción III de la LISR se relaciona con los artículos: 28, 29, 29-A, 29-C, del CFF y 37 del RCFF; los cuales disponen:

Art. 28 las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

...

V. tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formaran parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Al respecto, las reglas de carácter general o la resolución miscelanea fiscal dispone:

Regla 2.24 “de los controles volumétricos para gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz y gas licuado de petróleo para combustión automotriz, que se enajene en establecimientos abiertos al público en general”.

Regla 2.24.1 “para los efectos de lo dispuesto en la fracción V del art. 28 del Código Fiscal de la Federación, las personas que enajenen gasolina o diesel en establecimientos abiertos al público en general, deberán utilizar los siguientes

equipos para llevar los controles volumétricos a que hace referencia dicho precepto:

- I. unidad central de control.
- II. Telemedición en tanques.
- III. Dispensarios.
- IV. Impresoras para la emisión de comprobantes.

2.24.2 a la 2.24.39 relacionados con la unidad central de control, telemedición en tanques, dispensarios e impresoras para la emisión de comprobantes.

Disposiciones que como se aprecia están dirigidas a los empresarios dedicados al ramo de la venta de gasolina, los cuales fueron objeto de la reforma al art. 31 fracción III párrafo segundo, con el objetivo de tener una mayor fiscalización, o de tener los mecanismos adecuados para llegar a la tan anunciada fiscalización, ya que con la implementación de estos mecanismos la autoridad hacendaría tiene una mayor certeza de las ventas del combustible y por consiguiente del entero de contribuciones por parte de estos empresarios, los cuales hasta antes de la reforma algunos no tenían este tipo de mecanismos y declaraban ingresos por una cantidad de ventas menor, ya que incluso en algunos casos los empresarios compraban combustible robado. Así podemos afirmar que: en primer término la infraestructura por parte de las gasolineras es insuficiente, toda vez que a cuatro años de la reforma siguen existiendo estaciones expendedoras de gasolina y diesel que no cuentan con las bombas adecuadas en

el Distrito Federal, y menos aún en las estaciones de los Estados y Municipios del país.

En cuanto al art. 29 del CFF en el cual se dispone:

Art. 29 “cuando la leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general...

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a los que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el art. 29-A de este Código.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y en su Reglamento...

El comprobante que se expida deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades...

...

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

...

Como se puede apreciar de las disposiciones transcritas se han implementado los criterios para poder deducir los gastos de gasolina en comparación con los anteriores criterios; los cuales han propiciado una mayor carga a los contribuyentes (al consumidor final y al expendedor del combustible), por lo tanto, los nuevos criterios más que alcanzar una simplificación fiscal han caído dentro de una mayor complejidad.

El art. 29-A del CFF a la letra dice:

Art. 29-A “los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I. contener el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. contener impreso el número de folio.

III. lugar y fecha de expedición.

IV. clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que se amparen.

VI. valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

VII. número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

IX. tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquel que deba ser marcado.

Los comprobantes autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años.... La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las leyes fiscales.

...

En cuanto al art. 29-C del CFF dispone:

Art. 29- C “en las transacciones de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios en que se realice el pago mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, tarjeta de crédito, de débito o monedero electrónico, podrá utilizar como medio de comprobación para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las leyes fiscales, el original del estado de cuenta de quien realice el pago citado, siempre que se cumpla lo siguiente:

I. consignen en el cheque la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se libere el cheque...

II. cuenten con el documento expedido que contenga la clave del registro federal de contribuyentes del enajenante, el prestador del servicio o el otorgante del uso o goce temporal de los bienes; el bien o servicio de que se trate; el precio o contraprestación; la fecha de emisión, y en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable.

III. registren en la contabilidad..., la operación que ampare el cheque librado o el traspaso de cuenta.

IV. vinculen la operación registrada en el estado de cuenta directamente con el documento a que se refiere la fracción II del presente artículo, con la adquisición del bien, con el uso o goce, o con la prestación del servicio de que se trate y con la operación registrada en la contabilidad...

V. conserven el original del estado de cuenta respectivo, durante el plazo que establece el art. 30 de este Código

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en este artículo, además de los requisitos establecidos en el mismo, deberán cumplir con los requisitos que en materia de documentación, cheques, monederos electrónicos y estados de cuenta, establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

....

Ante el incumplimiento de cualesquiera de los requisitos establecidos en este artículo, el estado de cuenta no será considerado como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamientos en las leyes fiscales.

Sin embargo el mismo artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo hace referencia a los comprobantes simplificados, los cuales encuentran sustento en el siguiente criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“COMPROBANTES FISCALES SIMPLIFICADOS. CASO EN QUE SE PUEDEN EXPEDIR CONFORME A LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 37 DE SU REGLAMENTO.

Los comprobantes simplificados a que hace referencia el último párrafo del artículo 29-A del código fiscal de la federación, son aquellos que se expiden cuando se realizan operaciones con el público en general y deben reunir los requisitos precisados en el numeral 37 del reglamento del código de mérito, deviniendo pertinente destacar lo previsto en la fracción I de éste, que especifica como únicos requisitos fiscales los establecidos e las fracciones I, II y III del artículo 29-A antes citado, además del importe total de la operación consignado en número y letra; de modo que cuando de una factura se desprenda que el contribuyente realizó una operación con público en general, en la que no está obligado a asegurarse que el nombre de la persona a favor de quien se expide el comprobante de referencia corresponde con el documento con el que acredite, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes, como lo precisa el quinto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, ni el adquirente de los bienes solicitó comprobante con los requisitos necesarios para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, a que se refiere el penúltimo párrafo del citado artículo 29 y el último párrafo del diverso numeral 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que requieren, entre otros, hacer la separación expresa entre el valor de la operación y el monto del impuesto al valor agregado a pagar con motivo de dicha operación, es indudable que se está en posibilidad legal de optar por expedir la

documentación comprobatoria respectiva, en la forma prevista por la precisada fracción I del artículo 37 citado en último término, es decir, como un comprobante simplificado de los que autoriza el último párrafo del numeral 29-A del Código Fiscal de la Federación.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XIV, SEPTIEMBRE DE 2001
TESIS: XVII.3º.5 A
PAG: 1298
TESIS AISLADA

Respecto al artículo 37 del RCFF y relacionado con los comprobantes fiscales dispone:

“los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

I. Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refieren las fracciones I, II, y III del artículo 29-A del Código, y que señalen además el importe total de la operación consignado en número y letra.

II. Expedir comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoria de sus máquinas registradoras, en la que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:

....

No obstante lo dispuesto en este artículo, los contribuyentes estarán obligados a expedir comprobantes en los términos del artículo 29-A del Código, cuando así le sea solicitado expresamente por el interesado.

No obstante la serie de requisitos que se han enunciado y tomados expresamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación y del Reglamento al Código Fiscal de la Federación; existen otra serie de circunstancias que tendrán que observarse para lograr un mejor cumplimiento a las deducciones, por gastos de gasolina, y de las cuales tenemos total derecho. Requisitos que se encuentran en las reglas de carácter general establecidas por la autoridad hacendaría a través de la Resolución Miscelanea Fiscal, reglas que disponen:

3.4 deducciones

...

3.4.34. Para los efectos del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán comprobar los gastos por concepto de consumos de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, con los estados de cuenta originales emitidos por las personas físicas o morales que expidan monederos electrónicos autorizados por el SAT para ser utilizados por los contribuyentes en la compra de combustibles, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

I. que en el estado de cuenta, además de cumplir con los requisitos a que se refiere la regla 3.4.36; fracción IV, contenga lo siguiente:

- a) número de folio del documento.
- b) volumen de combustible adquirido en cada operación.
- c) precio unitario del combustible adquirido en cada operación.
- d) nombre del combustible adquirido.
- e) los demás requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

II. que los pagos que se realicen al emisor del monedero electrónico por los consumos de combustible se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o traspasos de cuenta en instituciones de crédito y casas de bolsa.

III. registren en su contabilidad, de conformidad con el reglamento del CFF, las operaciones que ampare el estado de cuenta.

IV. vinculen las operaciones registradas en el estado de cuenta directamente con la adquisición de los combustibles y con las operaciones registradas en su contabilidad, en los términos del artículo 26 del reglamento del CFF.

V. conserven el original del estado de cuenta respectivo, durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.

VI. que los consumos de combustible que se comprueben en los términos de la presente regla, hayan sido realizados a través de monederos electrónicos.

3.4.35. Para los efectos del artículo 31, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, se entenderá como monedero electrónico, cualquier dispositivo en forma de tarjeta plástica, medio magnético o chip asociado a un sistema de pagos, que sean emitidos por personas físicas o morales. Dichos sistemas de pagos deberán proporcionar, por lo menos, los servicios de liquidación y compensación de los pagos que se realicen entre los contribuyentes obligados por la presente disposición, los emisores de los monederos electrónicos y los enajenantes de combustible.

Los monederos electrónicos deberán incorporar mecanismos de validación de la identificación del portador del mismo, los cuales deberán incluir, por lo menos, la autenticación del portador mediante un número de identificación personal (NIP). Los protocolos de seguridad del emisor del monedero electrónico, deberán contemplar que el NIP sea digitado por el portador de la tarjeta, directamente en las terminales que, para leer y procesar los monederos electrónicos, se habiliten en los puntos de venta.

Los emisores de los monederos electrónicos deberán concentrar la información de las operaciones que se realicen por ese medio en un banco de datos que reúna elementos de seguridad e inviolabilidad.

3.4.36. Para los efectos del artículo 31, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas o morales que emiten monederos electrónicos para ser utilizados por los contribuyentes en la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, deberán solicitar autorización ante la Administración General Jurídica o ante la Administración Central de Normatividad

de Grandes Contribuyentes, según corresponda, en la que se compruebe que los monederos electrónicos cuya autorización se solicita cumple con los siguientes requisitos:

I. que el monedero electrónico que emitan para realizar el consumo de combustibles cumpla con las características a que se refiere la regla 3.4.35.

II. registrar y mantener actualizado un banco de datos de los vehículos y personas autorizadas por el contribuyente que solicite el monedero electrónico, para realizar los consumos de combustible.

III. en el caso de que emitan comprobantes fiscales digitales, éstos deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29 del CFF y en la presente resolución.

IV. deberán mantener a disposición de las autoridades fiscales la información de las operaciones realizadas con los monederos electrónicos, durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.

V. que los estados de cuenta que emitan a los contribuyentes que adquieran los monederos electrónicos contengan la siguiente información:

- a) nombre y RFC del contribuyente que adquiere el monedero electrónico.
- b) nombre, RFC y domicilio fiscal del emisor del monedero.
- c) número de cuenta del adquirente del monedero.
- d) RFC del enajenante del combustible, así como la identificación de la estación de servicio en donde se despacho el combustible, por cada operación.
- e) monto total del consumo de combustible.

f) monto total de la comisión por la emisión y el uso del monedero electrónico.

g) monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse.

h) identificador o número por cada monedero electrónico asociado al estado de cuenta.

i) fecha, hora y número de folio de cada operación realizada por cada monedero electrónico.

j) monto total del consumo de combustible de cada operación.

...

El SAT revocará la autorización a que se refiere esta regla, cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación detecte que las personas físicas o morales que emitan los monederos electrónicos han dejado de cumplir con los requisitos establecidos en la presente regla. También se revocará la autorización en el caso de que no se presente en tiempo y forma el aviso en el que bajo protesta de decir verdad declaren que reúnen los requisitos actuales para continuar emitiendo los monederos electrónicos.

3.4.37. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR, durante el ejercicio fiscal de 2007 los contribuyentes que por causas no imputables a ellos, no les haya sido posible realizar los pagos por consumos de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos, podrán considerar cumplida la obligación a que se

refiere el párrafo citado, cuando el pago se realice con medios distintos a los señalados anteriormente.

Durante el ejercicio fiscal de 2008, los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006, no hubiesen excedido de \$4,000,000.00, así como los que inicien actividades cuando estimen que sus ingresos totales del ejercicio no excederán de dicho monto, podrán considerar cumplida la obligación a que se refiere el párrafo anterior cuando se pague con los medios distintos a que se refiere dicho párrafo, siempre que estos no excedan del 30% del total de los pagos efectuados por consumos de combustible para vehículos marítimos, aéreos y terrestres.

Asimismo, los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar la información a que se refiere el artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA, podrán aplicar lo dispuesto en la presente regla, siempre que relacionen la información de las operaciones efectuadas con cada proveedor de combustibles, en términos de la regla 5.1.12.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta regla, también será aplicable a los consumos de combustible para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, que se hubieran efectuado en el ejercicio fiscal de 2006, siempre que para ello los contribuyentes presenten a más tardar en la fecha en que estén obligados a presentar la declaración anual del ISR, declaración complementaria con la información referida en la regla 2.9.8; donde se incluyan todos los pagos en efectivo por consumo de combustibles efectuados durante el citado ejercicio de 2006, con cada proveedor de combustibles, independientemente de su monto.

3.4.38. Para los efectos de los artículos 29-C del CFF y 31, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán comprobar los gastos por concepto de consumos de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, con los estados de cuenta originales en los que conste el pago realizado mediante tarjeta de crédito o de débito, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

I. registren en su contabilidad, de conformidad con el reglamento del CFF, las operaciones que ampare el estado de cuenta.

II. vinculen las operaciones registradas en el estado de cuenta directamente con la adquisición de los combustibles y con las operaciones registradas en su contabilidad, en los términos del artículo 26 del reglamento del CFF.

III. conserven el original del estado de cuenta durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.

IV. que el estado de cuenta que expida la institución de crédito, contenga la clave del RFC de la estación de servicio y la palabra "GAS".

Con lo cual se aprecia que el estudio que realizaron nuestras autoridades para realizar la reforma al artículo 31 fracción III, fue hecha al vapor, ya que como se observa de las reglas transcritas, queda claro que en el país se carece de infraestructura tanto en el ámbito financiero como en el empresarial dedicados al ramo de la venta de combustibles. Lo que nos da la razón cuando decimos que primero debería de hacerse un estudio a fondo en la implementación de cualquier tipo de reforma que se quiera dar, ya que si se hubieran realizado los estudios pertinentes en aquel momento (2004), en que se dio la citada reforma, estudios

referentes a la infraestructura indispensable para manejar pagos a través de medios electrónicos, no se hubiera llevado a cabo la reforma; y tal vez en la actualidad se estaría llevando a cabo la reforma implementada, con la diferencia de que se contaría con un sistema financiero que cubriera el total de las zonas rurales que hoy día no cuentan con estos servicios, y posiblemente los empresarios con mayor tiempo hubieran realizado los cambios de sus mecanismos para poder vender el combustible a través de los criterios impuestos por las autoridades fiscales y de esa forma cumplir con los objetivos perseguidos (mayor fiscalización por la venta de combustibles y simplificación fiscal).

Asimismo de la apreciación tanto de las disposiciones establecidas en la ley, en el código y en las reglas de carácter general encontramos que no basta con atender la normatividad establecida en las leyes y sus reglamentos, sino que tendríamos que atender disposiciones de carácter general establecidas por la autoridad fiscal, lo que en un principio nos llevaría al debate de si la autoridad tendrá o no las facultades para emitir estas reglas, ya que el único facultado para ello es el ejecutivo, el cual no tiene facultad para delegar funciones a sus subordinados que en este caso sería la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo tanto estas reglas tendrían que ser inconstitucionales por ir en contra del principio de legalidad, pero para no entrar en debate y en relación con el tema en estudio diremos que con esta serie de disposiciones se va en contra de los objetivos de la reforma toda vez que si se persigue la simplificación fiscal, en lugar de disminuirse se dan una serie de complicaciones y trabas administrativas lo cual

se demuestra dando lectura a las reglas de carácter general y emitidas por la autoridad fiscal.

Por lo que nosotros consideramos que se debería regresar al anterior texto del artículo 31 fracción III, en tanto no se tenga la infraestructura requerida y las reglas adecuadas, ya que no se puede implementar una disposición como esta, e ir modificando las normas establecidas con el transcurso del tiempo y conforme se vayan dando los hechos, porque sino acabaríamos por cambiar el sentido original de las disposiciones y que el texto fuera inaplicable a nuestra realidad.

Por lo que hoy en día y de manera breve el actual procedimiento autorizado es: 1) que los consumos de combustibles para vehículos aéreos, marítimos y terrestres se paguen por medios electrónicos, es decir, tarjetas de crédito, de débito, de servicios o de monederos electrónicos, no importando el monto a pagar por el consumo de combustible; 2) que los comprobantes fiscales para poder deducir este tipo de gastos, solo se expedirán si se realizó el pago a través de medios electrónicos, dejando de lado el pago en efectivo; 3) que los comprobantes fiscales los podrán expedir tanto las gasolineras como los bancos (a través de los estados de cuenta que emiten) y las personas físicas y morales autorizadas por el SAT para otorgar monederos electrónicos; 4) que tanto los comprobantes fiscales y las gasolineras deberán de cumplir con una serie de requisitos nuevos emitidos por la autoridad, esto es, contar con controles volumétricos, los cuales se integran

por: una unidad central de control, un equipo de telemedición en tanques, dispensarios e impresoras para la emisión de comprobantes; los cuales (comprobantes), además de los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación deberán indicar: clave de cliente de pemex a 10 caracteres, medio en que se realizó el pago y clave de producto pemex a 5 caracteres; para de esa forma acceder a la deducibilidad de este tipo de gastos. Por lo tanto, bajo nuestro criterio consideramos que se complica la deducibilidad de este tipo de gastos.

4.3.1 COSTO DE FACTURACIÓN

Al parecer con la reforma al artículo 31, fracción III, párrafo segundo uno de los objetivos fue el disminuir los costos para poder expedir comprobantes fiscales como los requiere la autoridad fiscal, sin embargo creemos que no ha sido eficaz, ya que en lugar de reducir los costos parece que se incrementaron por las razones que en seguida exponemos:

En primer término tenemos al contribuyente, el cual hasta antes de la reforma no tenía más que realizar el pago del combustible y al final del mes pedir al expendedor la factura correspondiente por los consumos del combustible y de esa forma obtener su comprobante fiscal; una vez hecha la reforma en comento, el contribuyente a tenido que aumentar sus costos para poder obtener su

comprobante fiscal tal y como lo exige la autoridad hacendaría, ya que el contribuyente tiene que contar con tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monedero electrónico, lo que conlleva a abrir una cuenta en el banco, la cual de entrada exige que se abra con cierta cantidad de dinero, y por ende pagar una comisión anual, y una comisión por la utilización de dicha tarjeta. Para el caso de los monederos electrónicos prácticamente es el mismo procedimiento, primeramente se tiene que hacer una búsqueda de las empresas autorizadas por el SAT para expedir esta tarjeta, lo cual implica tiempo, realizar un pago por la expedición de la tarjeta, y realizar pagos por comisiones mensualmente. Todo ello incrementa los costos para el contribuyente que quiere obtener su comprobante fiscal que le de derecho a la deducción.

En segundo término tenemos al empresario gasolinero y que al parecer uno de los más afectados, debido a que es él quien tendrá el mayor desembolso de recursos económicos para poderse adaptar a los nuevos procedimientos que exige la reforma al citado artículo 31, fracción III, párrafo segundo de la LISR; tendrá que invertir en la modernización de sus bombas expendedoras de combustible para transporte automotriz, ya que las nuevas bombas exigidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deben contar con ciertos requisitos, para poder llevar un mejor control volumétrico de la venta del combustible y de esa forma evitar el robo del mismo, ahora con los nuevos acuerdos a los cuales se llevo con estos empresarios ellos tendrán que absorber las comisiones bancarias por el uso de tarjetas de crédito, lo que hace creer que ellos serán los más

afectados, sin embargo se acaba de dar un nuevo contrato de franquicias en el cual se da un margen de ganancia mayor hacia los franquiciatarios, lo que nos lleva a concluir que entonces el que realmente lleva la carga de las comisiones bancarias es Pemex y no los gasolineros; todo esto implica que al instalar las nuevas bombas expendedoras del combustible, las gasolineras tendrán que tener relación directa con los bancos, debido al cobro por consumo de gasolina, el cual se tiene que realizar por medios electrónicos, lo que significa que las gasolineras tendrán que contar con terminales punto de venta, con las cuales se realizan los pagos electrónicos, esto implica contratar con el banco este tipo de maquinaria con lo cual se pagará una renta mensual sino cubre cierto volumen de ventas y en ciertos casos contar con varias terminales punto de venta ya que hay unas maquinas que no aceptan todas las tarjetas, lo que llevaría a realizar otros gastos adicionales, así mismo y en relación con estos nuevos equipos se a tenido que invertir en capacitación adicional para los despachadores del combustible. Todo ello ha provocado el aumento de los costos de facturación y por ende frena la simplificación fiscal ya que los procedimientos son más complicados tanto para el contribuyente como para el empresario dedicado a la venta de la gasolina, ello se comprueba con el hecho de que en la actualidad no ha entrado en vigor la reforma, la cual se tiene contemplada para el año 2009 fecha en que todas y cada una de las gasolineras del país deberán contar con la infraestructura adecuada para la expedición de comprobantes fiscales, controles volumétricos, así como para realizar el cobro del consumo de combustible por medios electrónicos.

4.3.2 EFECTOS JURIDICO-ECONOMICOS DEL NUEVO PROCEDIMIENTO PARA DEDUCIR GASTOS DE GASOLINA.

En cuanto a los efectos derivados de la reforma implementada en comentario tenemos que estos podrían ser tanto jurídicos como económicos como se ha venido observando a través del presente estudio, dentro del cual se desprende que en términos económicos sus efectos son:

Mayores gastos para el contribuyente, el cual ha tenido que cubrir una serie requisitos impuestos por las autoridades fiscales, dentro de las cuales se encuentran: abrir cuentas de bancos para obtener tarjetas de crédito, o monederos electrónicos, así como cubrir comisiones bancarias; los gasolineros cambiar su infraestructura para cumplir con la nueva normatividad.

Mayor pérdida de tiempo, lo que implica el dejar de obtener ingresos, esto debido a que no todas las gasolineras cuentan con la infraestructura necesaria, ya sea para expedir el combustible o por no contar con terminales punto de venta, esto relacionado al contribuyente; en cuanto al Estado dejar de obtener recursos por que ha tenido que absorber las comisiones bancarias, así como crear un fideicomiso para darle las facilidades a los empresarios gasolineros para que de esa forma obtengan las bombas expendedoras de combustible que cuentan con los requisitos exigidos por la misma autoridad.

Fraudes con las tarjetas de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos, ya que se siguen dando estos problemas por la falta de control; clonación de tarjetas, y constantes violaciones a los sistemas de red.

En relación a los efectos jurídicos desprendidos de la reforma diremos que se han concentrado principalmente en:

La incertidumbre en cuanto a que se ha venido suspendiéndose la entrada en vigor de la reforma, principalmente por no contar con la infraestructura necesaria las gasolineras, lo que deja al contribuyente con la inseguridad de si realmente se van a aplicar los nuevos procedimientos o no.

En cuanto a efectos positivos de las nuevas disposiciones creemos que son pocos, ya que los objetivos perseguidos en cuanto a evitar el robo de combustible, y mayor fiscalización se podrían obtener siempre y cuando se diera primeramente la infraestructura necesaria para ello, lo que implicaría la menor defraudación fiscal y menor evasión fiscal de los contribuyentes dedicados a la venta de gasolina; y por parte del consumidor evitaría que presentarán comprobantes fiscales irregulares o alterados.

Por lo que consideramos que en tanto no se hagan los estudios a fondo referentes a: infraestructura, es decir, contar con la tecnología adecuada y con un número preciso de instalaciones (inmuebles) de la autoridad hacendaria, así como de sucursales bancarias requeridas para el adecuado funcionamiento de la

medida implementada, previos a toda reforma, se seguirán dando efectos negativos tanto jurídicos como económicos, y nunca llegar a los objetivos planteados como son: mecanismos de fiscalización (un control mayor hacia la venta de gasolina) a través de controles volumétricos los cuales arrojarían la información necesaria (cantidad vendida, cliente, número de dispensario, de gasolinera, fecha, hora, entre otras), para un mayor control por parte de las autoridades, de la venta de combustibles; y la tan buscada simplificación fiscal (hacer simple la recaudación y entero de los impuestos) a través de la tecnología, esto es, el cruce de la información de la gasolinera, el banco y la autoridad hacendaria por medio de los sistemas de red, lo cual haría que el expendedor del combustible expidiera solamente un comprobante simplificado, para ser cotejado con la información enviada por el mismo expendedor y el banco hacía la recaudadora del impuesto y de esa forma evitar un engorroso papeleo, y a su vez nos llevaría a implementar una cultura de contribuir a los gastos del Estado.

4.4 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN III DEL ART. 31 DE LA LISR

Con los estudios realizados (tanto de los elementos constitutivos de las contribuciones y en especial de los impuestos; los principios constitucionales y los principios doctrinarios de las contribuciones) creemos estar en la posibilidad de sostener que las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a su artículo 31, fracción III, párrafo segundo de fecha 1º de diciembre de 2004, es inconstitucional por los siguientes razonamientos:

Primero, viola los principios de certeza y comodidad. El principio de certeza nos indica que toda norma tributaria debe de establecer de una manera clara y precisa los elementos que conforman las contribuciones (objeto, base, sujetos, tasa o tarifa, época de pago y sanciones) ello a través de un lenguaje sencillo para la fácil comprensión del contribuyente; y el principio de comodidad nos dice, que tanto los plazos, fechas, lugares y procedimientos deben ser establecidos en la ley de una manera clara y conveniente a las circunstancias del contribuyente, es decir, de manera accesible, precisa y sencilla. Con lo cual se estaría violentando el principio constitucional de legalidad establecido en nuestra carta fundamental en su artículo 31, fracción IV y el cual establece:

“son obligaciones de los mexicanos.

...

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

Toda vez que, la reforma en comento causa incertidumbre con respecto a que existe diversa normatividad referente a la deducibilidad de gastos de gasolina, es decir, las deducciones no solo se encuentran plasmadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino que además tenemos que atender a su Reglamento, al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; y a la Resolución Miscelanea de cada año debido a que se le van haciendo cambios a las disposiciones con relación a la deducibilidad de gastos de gasolina por no contar con un estudio

previo que permita llevar a cabo la aplicación de las nuevas disposiciones. Tan es así que se ha diferido la aplicación de la disposición para el año 2009, esperando ya contar con la infraestructura requerida. Lo que nos lleva a afirmar que no hay certeza jurídica por la cantidad de cambios que se siguen realizando y en el mismo sentido no se tiene certeza en cuanto si va a ser posible que para 2009 las gasolineras cuenten con la infraestructura al 100%, en cuanto a los controles volumétricos y a los mecanismos que se requieren para hacer cobros por medios electrónicos (terminales punto de venta).

Igualmente queda claro que se viola el principio de comodidad al incrementar el procedimiento para alcanzar la deducibilidad de este tipo de gastos, esto es, para que el contribuyente pueda obtener los comprobantes fiscales requeridos por las leyes, tendrá que realizar los pagos por medios electrónicos, lo que implica contratar los servicios financieros que ofrecen los bancos o empresas dedicadas y autorizadas por el SAT para expedir monederos electrónicos; el contar con profesionistas para poder llevar correctamente sus actividades (contadores); y en tanto no se defina la situación de las disposiciones relativas se tiene que ajustar a las disposiciones de la resolución miscelánea la cual exige una serie de pasos a seguir para la deducibilidad de los gastos de gasolina (regla 3.4.37), es decir, se incrementa el procedimiento para tener este derecho (deducción), con lo cual se va en contra del principio de comodidad, incluso del de legalidad, ya que tanto el principio de certeza como el de comodidad se encuentran inmersos en el de legalidad como lo ha sostenido nuestro máximo órgano jurisdiccional, esto es, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Da respaldo a nuestra afirmación la siguiente tesis jurisprudencial, criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “ENTRE OTRAS” PARA EJEMPLIFICAR LO QUE SE DEBE ENTENDER POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **exige que se establezca en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participan en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre que hecho se encuentra gravado, como se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer que cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.** Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del período al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara que debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además están en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los supuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues la palabra que eligió para definir esta noción general tiene en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión”.

NOVENA EPOCA
INSTANCIA: SEGUNDA SALA
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XX, DICIEMBRE DE 2004
TESIS: 2ª./J. 170/2004
PAG: 539
JURISPRUDENCIA.

Con lo cual queda demostrado que las nuevas disposiciones no se apegan a los principios de certidumbre y comodidad, los cuales se traducen en términos

de nuestra carta magna en el principio de legalidad, el cual queda claramente vulnerado; y afectados por ende los derechos del contribuyente para poder deducir gastos de gasolina.

Segundo, es inconstitucional al transgredir los principios de proporcionalidad y economía. El principio de proporcionalidad nos dice: esta se encuentra sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, pagará más quien tenga mayores ingresos, rendimientos, patrimonio y en general mayor capacidad económica; lo que nos indica que de acuerdo a la obligación tributaria que todo ciudadano tiene en relación con el Estado, el contribuyente debe aportar una parte de sus ingresos, utilidades, rendimientos, etc., para el buen desarrollo y crecimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica real, es decir, que el contribuyente al aportar parte de sus ingresos para el sostenimiento del Estado lo debe hacer sin tener que hacer un gasto adicional a lo establecido por la ley, sin embargo con la reforma se está realizando un gasto extra, toda vez que hay que contratar los servicios financieros existentes en el Estado, lo que se traduce en que única y exclusivamente se deducirán los gastos que se comprueben con documentación expedida y que se hayan realizado los pagos por medios electrónicos.

En el mismo sentido el principio de economía nos dice: toda contribución que paga el contribuyente no debe ser costosa, es decir, todo tributo que sea enterado por el sujeto pasivo será única y exclusivamente la cantidad determinada a pagar, principio dirigido tanto a los contribuyentes como a la administración

pública; lo que con la reforma queda superado al realizar gastos adicionales para poder enterar debidamente sus contribuciones, esto es, el contribuyente a tenido que contratar servicios financieros adicionales para obtener los medios electrónicos para realizar sus pagos de consumo de combustible, pagar comisiones (sino paga comisiones por operación realizada, si pagará por anualidad de la tarjeta), pagar servicios de profesionistas (contadores u otro profesional) para poder enterar sus contribuciones correctamente. Ahora por parte de los empresarios dedicados a la venta de gasolina, como contribuyentes han tenido que realizar gastos en exceso por la compra de nuevas bombas expendedoras de combustible, bombas que tendrán que cumplir con ciertos requisitos establecidos por las autoridades fiscales, así como contratar con los bancos las maquinas denominadas terminales o punto de venta para poder realizar los cobros a través de medios electrónicos, lo que genera un gasto excesivo para el contribuyente, toda vez que se paga una renta mensual sino se cubre cierto volumen de ventas. Y a la par la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, también ha tenido que realizar un gasto desproporcionado en cuanto al número de empleados a contratar para poder llevar a cabo su tarea de administración, recaudación y vigilancia; y ahora el nuevo contrato de franquicia, al cual se le aumentan las ganancias dirigidas al franquiciatario para que pueda absorber las comisiones bancarias; con lo cual queda claro que tanto el principio de proporcionalidad y de economía quedan vulnerados al exigírsele al contribuyente una serie de gastos que en principio aumentan la parte proporcional que se desprende de la manifestación de riqueza gravada, y que en consecuencia

la medida resulta antieconómica por el gasto excesivo que se tiene que realizar para poder cumplir correctamente.

Lo anterior encuentra sustento en el criterio jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que a la letra dispone:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31. fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

NOVENA ÉPOCA
INSTANCIA: PLENO
FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA
TOMO: XVII, MAYO DE 2003
TESIS: P./J. 10/2003
PAG: 144
JURISPRUDENCIA.

Por lo que consideramos que la reforma al artículo 31, fracción III, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional por transgredir los principios de proporcionalidad y legalidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra carta fundamental; igualmente se violan los principios de

certeza, comodidad y economía los cuales forman la base de los ya mencionados (de proporcionalidad y legalidad) principios constitucionales, por las razones ya expuestas. Así mismo creemos que debería de derogarse el segundo párrafo de la fracción III del artículo 31 de la ley en comento y regresar como se encontraba antes de la reforma en tanto no se cuente con la infraestructura necesaria.

Por lo que consideramos que se necesita un plan bien elaborado por parte del Estado en el sentido de implementar la infraestructura adecuada en relación a: el sistema financiero, es decir, cubrir con un mayor número de bancos las zonas rurales, para de esa forma incrementar los servicios prestados por estas instituciones; en cuanto a los expendedores de gasolina modernizar sus bombas, e igualmente dirigir esta modernización a las zonas rurales ya que es ahí donde se da el mayor atraso; así mismo se requiere de una infraestructura jurídica bien elaborada para de esa forma generar seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como al Estado en relación a la tributación y al gasto por parte del Estado y evitar de esa manera lo que hoy en día se está viviendo, esto es, las constantes emisiones de reglas de carácter general dirigidas a la reforma en comento.

CONCLUSIONES

1. Por todo lo referido concluimos que: para llevar a cabo cualquier tipo de reforma se necesitan realizar estudios profundos en relación a aspectos: económicos, jurídicos y tecnológicos para que la implementación de las disposiciones sean viables, y no limitar a deducir con medios o mecanismos electrónicos, es decir, paralelamente se debe permitir los modelos tradicionales.

2. La reforma al artículo 31 fracción III de la LISR del año dos mil cuatro fue hecha al vapor, toda vez que debía de haber entrado en vigor al año siguiente, es decir, el primero de enero de dos mil cinco, lo que hasta hoy no ha sucedido, como consecuencia de la falta de estudios realizados por parte de nuestras autoridades, lo que indudablemente genera falta de certeza jurídica en los gobernados.

3. La reforma implementada al artículo 31 fracción III de la LISR encaminada a mejorar los mecanismos de fiscalización y la simplificación fiscal han provocado molestia y falta de confianza en el gobernado, es decir, se han complicado los mecanismos, por lo que la simplificación es nula.

4. La reforma en comento se ha tornado contraria al objetivo principal, toda vez que el contribuyente para poder deducir los gastos de gasolina ha tenido que: abrir cuentas bancarias, contratar servicios de monedero electrónico, adquirir sistemas de computo y contratar los servicios profesionales de contadores; traduciéndose todo esto en gastos adicionales para el sujeto pasivo de la obligación tributaria y por ende se transgreden principios fundamentales como: el de economía y comodidad, incluso convirtiéndose en un gravamen desproporcional.

5. Otro punto en contra que se aprecia de la reforma al artículo 31 fracción III de la LISR dirigida a las deducciones, es el aumento de los requisitos exigidos por las autoridades, toda vez que además de cubrir los requisitos enumerados en los artículos 29, 29-A del CFF se tendrá que cumplir con los enunciados en la Resolución Miscelánea, lo que hace exagerado el número de datos en un comprobante fiscal, además de que estaría contrariando el principio de comodidad y el objetivo de la reforma, es decir, la simplificación fiscal, y hoy en día ya se permite que con el estado de cuenta se compruebe el gasto pero sigue siendo incierto ya que esto no se contempla en la ley sino en Resolución Miscelánea Fiscal.

6. consideramos que es necesario dejar de emitir reglas de carácter general por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya que genera mayor confusión y complica el pleno desarrollo de las reformas implementadas tales como: las reglas 3.4.34 a 3.4.38 relativas a las deducciones; la regla I.2.4.15 referente al estado de cuenta como comprobante fiscal; la regla I.2.4.16 tocante a las deducciones o acreditamientos que se comprueban a través de estados de cuenta, por lo que crea incertidumbre en el gobernado al no saber con precisión cual va a ser el comprobante correcto toda vez que se encuentran en Miscelánea fiscal, es decir, no hay confianza en la permanencia de las disposiciones.

7. Proponemos eliminar las deducciones en general para terminar con complicaciones y costos adicionales que generan: el procedimiento tradicional así como el nuevo procedimiento para poder acceder a las deducciones por gastos de combustible; lo que nos llevaría a una reducción en la tasa del Impuesto Sobre la Renta, esto es, pasar del 28% al 15 %, provocando a su vez la simplificación fiscal

tan buscada y mejores mecanismos de fiscalización, así como un mayor animo en el contribuyente para declarar sus impuestos.

8. Proponemos adicionar al artículo 31 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los siguientes elementos, para que un gasto sea considerado estrictamente indispensable: a) que el gasto esté relacionado directamente con la actividad preponderante del contribuyente, b) que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta, y c) que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Y de esa manera dar mayor certeza jurídica al contribuyente para alcanzar el derecho que tiene de acceder a las deducciones establecidas en ley.

9. Proponemos adicionar al texto del artículo 31 fracción III, segundo párrafo en su parte final; para quedar como sigue: “tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de debito, de crédito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00., **atendiendo lo establecido en el reglamento de la presente ley.** Con lo que se dará certeza y seguridad jurídica en el contribuyente para localizar el procedimiento y sus elementos, y así alcanzar la deducibilidad a que tiene derecho; dando pie al siguiente punto.

10. Proponemos establecer en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el siguiente texto: Procedimiento para deducir erogaciones establecidas en el artículo 31 fracción III, párrafo segundo de la ley:

a) el pago deberá efectuarse por medios electrónicos: tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monedero electrónico.

b) el comprobante fiscal será el que emita tanto el expendedor del combustible, el que emita el banco o el que emita la persona autorizada por el SAT, tratándose de monedero electrónico; y contenga los requisitos establecidos en ley, es decir, los establecidos en el artículo 31 de la LISR, 29, 29-A y 29-C del CFF.

c) además de los requisitos establecidos en el inciso (b) que nos antecede el comprobante deberá señalar lo siguiente: estación expendedora, bomba despachadora, litros de combustible, y tipo de combustible.

11. Proponemos establecer en el Reglamento de la LISR el siguiente texto: en relación al artículo que nos habla del procedimiento para deducir erogaciones mencionadas en el art. 31 fracción III, párrafo segundo de la ley: tanto el expendedor, el banco y la persona autorizada por el SAT tratándose de monedero electrónico, mandaran la información del comprobante fiscal a través de un sistema de red a la autoridad recaudadora en tiempo real para ser cotejada con la documentación presentada por el contribuyente al momento de realizar su declaración de impuestos.

BIBLIOGRAFIA

1. Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Décima Novena ed, Themis, México 2005.
2. Ataliba Geraldo, Hipótesis de Incidencia Tributaria, Traducción Roque García Mullin, Uruguay 1977.
3. Belisario Villegas Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Octava ed, Astrea, Buenos Aires 2002.
4. Berliri Antonio, Principios de Derecho Tributario, V. II, Traducción Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Madrid 1971.
5. Calvo Nicolau Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Tercera reimpresión, Themis, México 1999.
6. Calvo Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Primera ed, Themis, México 1986.
7. Curiel Villaseñor Omar, Principios Tributarios, Primera ed, ISEF, México 2002.
8. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I. Introducción y Generalidades, Cuarta ed, IURE, México 2003.
9. De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Vigésima Sexta ed, Porrúa, México 2005.
10. De la Garza Sergio Francisco, Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancia de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana Durante el Periodo de 1921-1980, Vol. V, Primera ed, TFF Colección de Estudios Jurídicos, México 1983.

11. De la Cueva Arturo, Derecho Fiscal, Segunda ed, Porrúa, México 2003.
12. Delgadillo Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Cuarta ed, Porrúa, México 2003.
13. Domínguez Mota Enrique y Calvo Nicolau Enrique, Impuestos, Obra para Cátedra Universitaria, Segunda ed, Docal Editores, México 1977.
14. Escorza Ledesma Juan, Tratado Práctico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Primera ed, Cárdenas, México 1971.
15. Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Trigésima cuarta ed, Porrúa, México 2004.
16. Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I, actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asurey, Octava ed, Depalma, Buenos Aires 2003.
17. Jarach Dino, El Hecho Imponible, Tercera ed, Abeledo-Perrot, Argentina 1982.
18. Mabarak Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, Primera ed, Mc Graw-Hill, México 1995.
19. Martín José Maria y Rodríguez Usé Guillermo F., Derecho Tributario General, Segunda ed, Depalma, Buenos Aires 1995.
20. Ortega Maldonado Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Primera ed, Porrúa, México 2004.
21. Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, Derecho Fiscal, Décima ed, Banca y Comercio, México 2005.

22. Porras y López Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta (aspectos jurídico, económico y contable), Primera ed, Textos Universitarios S. A, México 1976.

23. Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Estudio Preliminar de Alfonso Cortina Gutierrez, Segunda ed, Porrúa, México 1976.

24. Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Cuarta ed, Trillas, México 1999.

25. Rebolledo Herrera Oscar, Introducción al Derecho Fiscal, Primera ed., Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México 2002.

26. Reyes Altamirano Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Segunda ed, Universidad de Guadalajara, México 2001.

27. Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Segunda ed., Oxford, México 2005.

28. Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Tercera ed., Porrúa, México 2003.

29. Sánchez Hernández Mayolo, Derecho Tributario, Segunda ed., Cárdenas, México 1999.

30. Smith Adam, Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O., México 1978.

LEGISLACIÓN:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, México 2009.

2. Código Fiscal de la Federación, ISEF, México 2009.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta, ISEF, México 2009.
4. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ISEF, México 2009.
5. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ISEF, México 2009.
6. Resolución Miscelanea Fiscal, ISEF, México 2008.
7. Disco de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2009.
8. Disco del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2009.
9. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Primera ed., Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005.