



UNIVERSIDAD VILLA RICA

**ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

“¿QUÉ IMPORTANCIA REVISTE EL PRINCIPIO
DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL COMO
PILAR PROTECTOR DEL CONTRIBUYENTE EN
EL DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO?”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

SARA GUADALUPE CINTA MARABOTO

Director de Tesis:

LIC. GERARDO MANTECON ROJO
HERNANDEZ

Revisor de Tesis

LIC. EDNA DEL CARMEN MARQUEZ

BOCA DEL RÍO, VER.

2010



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCION	1
 CAPÍTULO I. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.	
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	4
1.2. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	4
1.3. DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS.....	13
1.3.1. Objetivo General.	13
1.3.2. Objetivos Específicos.....	13
1.4. HIPÓTESIS.	14
1.5. IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES.....	14
1.5.1. Variable independiente.	14
1.5.2. Variable dependiente.	15
1.6. TIPO DE ESTUDIO.	15
1.6.1. Investigación documental.....	15
1.6.1.1. Biblioteca Pública.	15
1.6.2. Técnicas empleadas.	16
1.6.2.1. Fichas bibliográficas.	16
1.6.2.2. Fichas hemerográficas.	16
1.6.2.3. Fichas de trabajo.	17
 CAPÍTULO II. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS.	
2.1. ANTECEDENTES DE CARÁCTER GENERAL SOBRE LOS TRIBUTOS EN MÉXICO.	18

2.1.1. Los Aztecas.	18
2.1.1.1. Los primeros recaudadores.	19
2.1.1.2. Tributos Aztecas.	19
2.1.2. Hernán Cortés y la Conquista.	20
2.1.2.1. El pago en especie.	20
2.1.3. La Independencia.	21
2.1.4. Intervención francesa.	21
2.1.5. La Revolución.	22
2.2. ANTECEDENTES CONCRETOS RESPECTO AL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN.	24

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN.

3.1.1. Obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público.	33
3.1.2. Los impuestos se deben establecer por medio de leyes.	34
3.1.3. Los impuestos deben ser equitativos y proporcionales.	37
3.2. JURISPRUDENCIA.	41

CAPÍTULO IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

4.1. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD.	51
4.1.1. Principio de generalidad.	53
4.1.2. Principio de obligatoriedad.	54
4.2. NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN.	55
4.2.1. Concepto de contribución.	56
A. La existencia de un vínculo jurídico.	60
B. El Estado como sujeto activo.	61
C. Los particulares como sujetos pasivos.	62
D. Hecho imponible.	65
Elemento objetivo.	66
Elemento subjetivo.	67
Elemento espacial.	68

Elemento temporal.....	68
E. El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.....	70
La Base imponible.....	72
Tasa o Tarifa.....	73
4.3. PRINCIPIOS DEL ORDEN JURÍDICO GENERAL: SON APLICABLES AL MISMO TIEMPO QUE LOS QUE NORMAN ESPECÍFICAMENTE A LAS CONTRIBUCIONES.....	75
4.3.1. Noción de justicia.....	75
4.3.2. Principio de justicia impositiva.....	75
4.3.3. Principio de seguridad jurídica.....	76
4.3.4. Principio de legalidad tributaria.....	76
4.3.5. Principio de capacidad contributiva.....	78
4.4. POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.	80
4.5. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.....	82
4.5.1. Antecedentes.....	82
4.5.2. Principios de capacidad económica y capacidad contributiva.....	87
4.5.2.1. Capacidad económica.....	87
4.5.2.2. Capacidad contributiva.....	87
4.6. PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	90
4.6.1. Artículo Primero Constitucional.....	90
4.6.2. El Principio de Igualdad como Garantía Individual.....	91
4.6.3. Principio de igualdad en materia tributaria.....	93
4.6.3.1. Jurisprudencia.....	94
4.6.3.2. Equidad y proporcionalidad.....	102

CAPÍTULO V. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA POR LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.

5.1. GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO (LIDE).....	105
5.1.1. Sujetos del impuesto.....	106

5.1.1.2. Sujetos exentos.....	107
5.1.2. Base y tasa.	108
5.1.3. Recuperación del IDE recaudado.	108
5.1.3.1. Recuperación en pagos provisionales.....	108
5.1.3.2. Recuperación en declaración anual.	109
5.1.4. Sistema financiero.....	109
5.2. DERECHO COMPARADO.	110
5.3. PRINCIPALES CONSIDERACIONES RESPECTO A LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IDE.....	111
5.3.1. Violación del principio de proporcionalidad tributaria, al determinar una carga impositiva sobre situaciones que no inciden en forma positiva en el patrimonio del sujeto pasivo.....	112
5.3.2. Violación del principio de equidad tributaria, al otorgar un trato diferenciado a hechos o situaciones que objetivamente son similares. ...	117
5.4. RELACIÓN DE LA LIDE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.	134
CONCLUSIONES	139
BIBLIOGRAFÍA	144
HEMEROGRAFÍA:	146
LEGISGRAFÍA:	147
LINKOGRAFIA:	147

INTRODUCCION

Considerando en todo momento nuestro actual marco constitucional, la igualdad se concibe como un valor superior del ordenamiento jurídico, como un principio y como derecho fundamental. Precisamente son estos tres enfoques los que sientan las bases que facilitan el análisis de la igualdad tributaria como una garantía individual, reconocida en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución dotándole, de un auténtico contenido.

Desde este planteamiento, nuestro trabajo de investigación, analiza la igualdad tributaria, desde estos tres enfoques: como valor constitucional perfectamente conectado con el resto de los principios reglamentarios tributarios; como principio, que propugna la consecución tanto de la igualdad tributaria en la ley --con su relación con el principio de reserva de ley-- como la igualdad tributaria ante la ley, o lo que es lo mismo, en la aplicación de la norma tributaria.

Para ello, se recorre la jurisprudencia constitucional que hemos considerado más relevante que ha abordado el tratamiento de este tema, resaltando en cada caso este principio y las consecuencias que de ello se desprenden.

Por último, se aborda la igualdad tributaria como derecho a un trato semejante a todos los gobernados, que exige la ausencia de discriminaciones.

En definitiva lo que se pretende con esta investigación es determinar, con el máximo rigor posible, la relevancia jurídica actual de la igualdad tributaria mostrando su campo de acción y su efectividad real no solo en la creación del ordenamiento tributario sino en la fase de aplicación del mismo.

En el primer capítulo sobre la Metodología de la Investigación se hizo el planteamiento del problema a desarrollar que es la importancia que reviste el estudio y análisis de los principios constitucionales, en especial el principio de igualdad, traducido en equidad tributaria como pilares protectores e indestructibles del contribuyente dentro del Derecho Fiscal y Administrativo.

El segundo capítulo hace referencia a los antecedentes generales del tributo en México y particularmente a los del artículo 31 fracción IV constitucional, ya que este artículo es la base de todo nuestro sistema tributario.

El tercer capítulo es un breve análisis del artículo 31 fracción IV constitucional, en el que se desentraña cada uno de los elementos sustantivos del mismo y está seguido de criterios jurisprudenciales que apoyan y robustecen el contenido del mismo.

Dentro del capítulo cuarto, y que es del contenido más extenso, se establecen los principios constitucionales de las contribuciones haciendo énfasis en el principio de igualdad, de equidad y de proporcionalidad, ya que

como nos daremos cuenta dicho principio específico de igualdad se traduce constitucionalmente en equidad y proporcionalidad tributarias.

En el capítulo quinto y después de haber realizado un análisis de los principios constitucionales que deben contener todas las leyes y particularmente las leyes impositivas, se hace referencia y crítica a la Ley de los Impuestos a los Depósitos en Efectivo (LIDE), la que desde nuestro punto de vista, consideramos inconstitucional, por ser violatoria del principio de igualdad tributaria.

Finalmente en el apartado de las conclusiones se resumieron los puntos más significativos de este trabajo de investigación documental.

CAPÍTULO I. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

¿Qué importancia reviste el principio de igualdad constitucional como pilar protector del contribuyente en el Derecho Fiscal y Administrativo?

1.2. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.

El principio de igualdad constituye un derecho fundamental en el ejercicio del Derecho Fiscal y Administrativo, se refiere a tratar de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en situaciones iguales. Ello no impide la formación de categorías por parte del legislador a fin de distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de acuerdo a criterios tales como capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro; por lo que el legislador se ve en la necesidad de *discriminar* entre distintas situaciones, con el fin de velar por que las personas

soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su capacidad económica (de ahí que los impuestos proporcionales y progresivos sean constitucionales), hablaríamos entonces de *igualdad* y de la *no discriminación arbitraria*.

Las garantías establecidas en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución se traducen en limitaciones al Estado legislador y deben considerarse como derechos fundamentales de los contribuyentes; son derechos sustantivos de los ciudadanos que se positivizan al reconocerse como tales en la Constitución, la cual al ser norma fundamental del Estado Mexicano, establece y otorga garantías para su debida observancia, no siendo las citadas garantías derechos en sí mismos, sino mecanismos o técnicas normativas que el Constituyente ha diseñado para tutelar los derechos sustantivos del ciudadano.

Los derechos fundamentales son el resultado de un amplio catálogo de derechos que le son propios por su sola condición de ser humano, mismos que evolucionan con igual dinamismo que la sociedad, y que se conocen como derechos humanos, los cuales no se establecen o se crean, se reconocen, y es a partir de ese reconocimiento que los consensos sociales en las naciones permiten que sean incorporadas ciertas categorías de derechos humanos a los sistemas jurídicos, estableciéndose como derechos fundamentales que para su debido respeto, acceso o cumplimiento el Constituyente implementa como garantías.

Luigi Ferrajoli establece que: “Son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los

seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar...”¹

De la definición de Ferrajoli se desprenden varios elementos que nos acercan a una concepción de derechos fundamentales al establecer que:

a) Son derechos subjetivos;

b) Son universales; y,

c) Corresponden a todos los seres humanos en cuanto personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar.

Los derechos fundamentales en México, son aquellos derechos subjetivos que siendo inherentes a las personas, son tutelados por la Constitución u otros ordenamientos considerados norma fundamental y por lo tanto garantizados por el Derecho Positivo Mexicano convirtiéndose en normas de Derecho fundamental.

La Constitución mexicana, establece en su artículo 31 fracción IV varias limitaciones al Estado Legislador para imponer a las personas el pago de contribuciones, las cuales en el Derecho Tributario Mexicano se han establecido como los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y gasto público.

¹ FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías, la ley del más débil*, Ed. Trotta, 5ª ed, España, 2006, p.37

Entendamos por derecho subjetivo “cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica...”.²

Los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, de manera que a cambio de las contribuciones lo que esperamos son servicios públicos proporcionados por el Estado, materializándose así la primera acepción del término derecho subjetivo tomada como referencia; contra el pago de contribuciones existe una *expectativa positiva* de recibir *una prestación* por parte del Estado transformada en servicios públicos.

La definición de derecho subjetivo de Ferrajoli, lo enuncia como una expectativa de *no sufrir lesiones* en el cumplimiento de los límites al poder, que significan los principios tributarios constitucionalizados.

Al estar los cuatro principios en análisis contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es claro que la expectativa se encuentra *adscrita a un sujeto por una norma jurídica*, siendo el sujeto el contribuyente y la norma jurídica el texto constitucional, de manera que en todos sus extremos los principios tributarios son derechos subjetivos.

El principio de igualdad tributaria se traduce en que todo sujeto que se encuentre en el mismo supuesto, soporte igual carga tributaria y con la misma intensidad, a menos que demuestre diferente capacidad contributiva. La igualdad tributaria es el soporte de la universalidad de los principios tributarios, ya que todos ellos se alinean con la idea de la no exclusión, es decir, se

² *Ibíd*em

benefician y son titulares de dichos derechos subjetivos todas las personas en la medida en que se encuentren en el mismo supuesto.

El primer párrafo del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que *...Son obligaciones de los mexicanos...* de manera que es indudable que los principios tributarios contenidos en su fracción IV son aplicables a todos los seres humanos en cuanto personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar en México, ya que tales postulados no distinguen cualidades, condiciones o particularidades para la tutela de los derechos subjetivos que se desprenden de la citada fracción IV.

En resumen, los principios materiales de justicia tributaria son derechos fundamentales al ser sin lugar a dudas derechos subjetivos, universales y aplicables a todas las personas en México.

Ahora bien, Zagrebelsky afirma que: “el desarrollo del pensamiento constitucional de los derechos fundamentales, debe partir de reconocer las necesidades históricas de libertad y justicia de cada realidad, como fuente de objetivos a realizar; pero no de manera abstracta e intemporal, sino como necesidades concretas y particulares de los hombres y las sociedades, en tanto constituyen la base de todo Estado constitucional y democrático, en su forma avanzada o tradicional...”.³

³ ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 1995, pp. 75-92, citado por LANDA, Cesar. *Teorías de los Derechos Fundamentales*, en: Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 6, enero-junio de 2002, México, Universidad Nacional Autónoma de México, versión electrónica consultable en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/6/ard/ard3.htm#N6> 23

Por su parte menciona Carbonell: “Cuando hablamos de derechos fundamentales estamos hablando de la protección de los intereses más vitales de toda persona, con independencia de sus gustos personales, de sus preferencias o de cualquier otra circunstancia que pueda caracterizar su existencia...”.⁴

Los principios tributarios analizados, son propicios para alcanzar la justicia tributaria e indispensables como legitimadores del sistema tributario, los mismos obedecen a necesidades particulares de una sociedad, por ello han sido positivizados en México a través de la jurisprudencia en interpretación de los postulados constitucionales, se trata como dice Carbonell, de proteger los intereses más vitales de toda persona, en este caso no solo en el sentido de proteger la propiedad, sino de cristalizar las aspiraciones de concretar un estado social y democrático de derecho, donde se alcance el bien público temporal y se ponga freno a las discrecionalidades y arbitrariedades.

Para que el tributo se considere legítimo, entre otros aspectos, debe atender a la verdadera capacidad contributiva del sujeto de la obligación tributaria, misma que a partir de considerar el neto objetivo y el neto subjetivo, tendrán que considerar las condiciones específicas de cada sujeto para determinar su verdadera capacidad contributiva, lo cual desde el punto de vista objetivo no ofrece mayores complicaciones, ya que la capacidad contributiva se mide en función de los ingresos de la persona una vez que se disminuyeron los gastos estrictamente indispensables en los que incurrió para obtener dichos ingresos, la complejidad existe para establecer mecanismos que nos permitan determinar el mínimo existencial de cada contribuyente para llegar a un resultado apegado a su realidad económica.

⁴ CARBONELL, Miguel. *Los Derechos fundamentales en México*, Porrúa, 6ª Ed., México, 2006, p. 5.

Como se ha venido comentando, los principios materiales de justicia tributaria se encuentran consignados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana como límites al poder del Estado para establecer contribuciones, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera equitativa, lo que se traduce como principio de igualdad tributaria.

Hacia la primera mitad del siglo pasado, la jurisprudencia confundía a la proporcionalidad y a la equidad tributaria como un solo principio, los consideraba indisolubles, al tiempo, la jurisprudencia fue dando a cada uno de ellos su propio tratamiento y sus propias interpretaciones para establecer en general que la equidad tributaria se traduce en que todo sujeto que se encuentre en el mismo supuesto deberá soportar igual carga tributaria, vinculando así a la equidad con el principio de igualdad tributaria.

Jiménez González, afirma: “El principio de igualdad tributaria implica que los iguales han de darse idéntico trato y los desiguales trato desigual. Los iguales han de tributar conforme a los mismos supuestos de causación de la tributación, han de determinar de la misma manera la base gravable, se les ha de aplicar la misma tasa o alícuota y han de pagar de acuerdo con los mismos plazos...”.⁵

Sin lugar a dudas se trata de un principio de justicia tributaria al colocar a los sujetos de la obligación tributaria con igual tratamiento cuando se encuentren en iguales condiciones, de manera que se consagran los postulados de igualdad ante la Ley, en este caso, ante las manifestaciones de capacidad contributiva y de naturaleza de la actividad.

⁵ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*. Thomson, 9ª ed, México, 2004, p. 211.

En similar sentido García López-Guerrero sostiene que: “el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos del mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias, aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad...”⁶

Es claro que quien se encuentre en un mismo supuesto deberá pagar un mismo tributo, y que quien manifiesta una capacidad contributiva diferente no se encuentra en un mismo supuesto, por ello coincidimos con el autor en cita, en el sentido de que la única excepción para admitir un trato desigual, deberá ser la capacidad contributiva, ya que al situarse en un rango de contribución mayor quien tiene mayor capacidad no estará recibiendo un trato injusto, más bien estará contribuyendo de manera “proporcional” con su capacidad contributiva, siempre y cuando esa capacidad contributiva haya sido el resultado además de restar el neto subjetivo.

La igualdad tributaria en el sistema jurídico se concreta cuando a todos los sujetos de la obligación tributaria que se encuentren en idéntica situación, condiciones y circunstancias, se les impone el pago de la misma contribución, igual carga tributaria, de manera que a quien manifiesta diferente capacidad contributiva es justo que se imponga una carga tributaria diferenciada, siendo por lo tanto indiscutible que la igualdad tributaria, es un principio material de justicia tributaria y un derecho fundamental en la esfera de protección del contribuyente.

⁶ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. *Impuesto al activo. La exención a las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria*, en: Anuario Jurídico 1996, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1997, pp. 326 y 327.

A mediados del año 2007, el gobierno federal a iniciativa del Presidente de la República emitió un proyecto de reforma fiscal para el año 2008; en esa iniciativa estaba incluido un nuevo impuesto, que en su momento fue llamado Impuesto contra la informalidad, este impuesto según el Ejecutivo Federal, nace como consecuencia de la gran evasión fiscal que existe en México, como son la economía informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas, así como la creación de esquemas sofisticados para evadir el pago de contribuciones, entre otros.

Dicho impuesto era un intento de ampliar la base de contribuyentes en nuestro país y lograr que todo ese amplio sector de la población económicamente activa, que se mueve en la informalidad y que realizando actividades productivas sin pagar un centavo de impuestos, finalmente pagara.

Hasta ahí todo parecía indicar que se trataba de una medida justa, razonable, pues aquéllos que no presentan periódicamente su declaración de impuestos serían debidamente captados por el Sistema de Administración Tributaria con la ayuda de los bancos y con un gravamen que aparentemente ayudaría a que la gente no tuviera problemas de presunto *lavado de dinero*.

Sin embargo, por el contenido de las disposiciones de tal impuesto es evidente que no iba dirigido al sector informal sino que los principales contribuyentes del mismo lo serían, una vez más, aquéllos ya cautivos, por lo que en vez de modificar sus disposiciones para adecuarlo a su supuesto objetivo, simplemente le cambiaron el nombre al de Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) y se olvidaron de la intención de realmente establecer un gravamen al sector informal.

Por lo anterior, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, es inconstitucional al ser desproporcional e inequitativo para aquellos contribuyentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos por la venta al público en general y cobran esos ingresos en efectivo, no sólo otorga un trato desigual a todos los sujetos pasivos respecto de situaciones que objetivamente no son diferentes, como es el caso de los depósitos en cuentas del Sistema Financiero, sino que también se da un trato igual a sujetos del tributo que se ubican en diferentes situaciones, es decir, se establece un mismo régimen que pretende combatir la informalidad, pero no se incorpora ningún tratamiento diferenciado respecto de aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales; de tal forma que termina estableciendo un sistema injusto en perjuicio de los contribuyentes, al imponer un gravamen sobre la totalidad de los depósitos en efectivo que reciben.

1.3. DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS.

1.3.1. Objetivo General.

Valorar la Ley del Impuesto a los Depósitos en efectivo en relación con el principio de *igualdad tributaria*.

1.3.2. Objetivos Específicos.

1.3.2.1. Recordar los antecedentes generales de los tributos así como los específicos del artículo 31 constitucional fracción IV.

1.3.2.2. Analizar el artículo 31 constitucional fracción IV.

1.3.2.3. Investigar los principios constitucionales de las contribuciones.

1.3.2.4. Evaluar la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo resaltando la violación constitucional del principio de igualdad tributaria.

1.4. HIPÓTESIS.

La igualdad tributaria es el soporte de la universalidad de los principios tributarios, ya que todos ellos se alinean con la idea de la no exclusión, es decir, a tratar de asegurar el mismo tratamiento tributario, a quienes se encuentran en situaciones iguales, de modo que resulta trascendental su observación, su cumplimiento en toda disposición legal y en su aplicación.

1.5. IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES.

1.5.1. Variable independiente.

La violación flagrante que la Ley del Impuesto a los Depósitos en efectivo implica respecto del principio de *igualdad tributaria*.

1.5.2. Variable dependiente.

La necesidad de retomar el principio de igualdad tributaria establecido en nuestra Constitución.

1.6. TIPO DE ESTUDIO.

1.6.1. Investigación documental.

Para la realización de este trabajo de tesis se recurrió a la búsqueda de material bibliográfico y hemerográfico que desde la perspectiva constitucional y fiscal abordase con seriedad el objeto de estudio elegido.

1.6.1.1. Biblioteca Pública.

Unidad de Servicios Bibliotecarios y de Información—UV, Boulevard Adolfo Ruiz Cortinez esquina Juan Pablo Segundo, s/n, Boca del Río, Veracruz.

1.6.1.2. Biblioteca Privada.

Biblioteca de la Universidad Villa Rica, Progreso esq. Urano. Boca del Río, Veracruz.

1.6.1.3. Biblioteca Particular.

Biblioteca del Corporativo Legal Cinta Pagola y Asociados, Mario Molina 362, despacho 1 y 2 de la ciudad de Veracruz, Ver.

1.6.2. Técnicas empleadas.

A efecto de controlar la información recabada, se elaboraron fichas bibliográficas, hemerográficas y de trabajo a efecto de organizar las ideas que sustentan la argumentación lógico-jurídica de la presente tesis.

1.6.2.1. Fichas bibliográficas.

Estas fichas contienen nombre del autor, título de la obra, número de edición, editorial, lugar, año, y número total de páginas.

1.6.2.2. Fichas hemerográficas.

Contienen nombre del autor, título del artículo, nombre de la revista o periódico, lugar, año y periodicidad de la edición así como número de las páginas consultadas.

1.6.2.3. Fichas de trabajo.

Contienen nombre del autor, título de la obra, edición editorial, lugar, fecha, páginas consultadas y transcripción o resumen del material de interés.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES DE LOS TRIBUTOS.

2.1. ANTECEDENTES DE CARÁCTER GENERAL SOBRE LOS TRIBUTOS EN MÉXICO.

2.1.1. Los Aztecas.

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio, ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los *tequiámatl* (papeles o registros de tributos), fueron un género de esos códices, relacionados con la administración pública dentro del Imperio Mexica.

2.1.1.1. Los primeros recaudadores.

El verbo tributar cobró tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los "Calpixquis", primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de funcionarios que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matrícula de tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la Hacienda Pública.

2.1.1.2. Tributos Aztecas.

Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los aztecas eran de dos tipos:

1. En especie o mercancía (impuesto según provincia, su población, riqueza e industria);
2. Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

2.1.2. Hernán Cortés y la Conquista.

Cuando Hernán Cortés llegó a México, quedó sorprendido con la belleza y organización del pueblo Azteca; sin embargo, estuvo en desacuerdo con la forma en que cobraban los tributos. Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, y los tributos de flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas.

Al rescatar las tierras en nombre del Rey de España, correspondió, entonces, la quinta parte de los bienes, a la monarquía española: Quinto Real. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real.

2.1.2.1. El pago en especie.

Establecida la Colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos también con trabajo, en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la alcabala (pago por pasar mercancías de un Estado a otro) y después el peaje (derecho de paso). La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió y se creó todo un sistema jurídico fiscal, con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado.

2.1.3. La Independencia.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuestos indirectos del diez por ciento del valor de lo que vendían o permutaban), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes y caminos). El sistema fiscal se complementa en esta etapa; así, se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.

Arribado al poder, Antonio López de Santa Anna decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta, también, un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón (robusto) y un peso por cada caballo flaco; además, un peso al mes por la posesión de cada perro.

2.1.4. Intervención francesa.

Entre los principales cambios hacendarios de esta época, se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional y de la "Contribución Federal" (veinticinco por ciento adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados).

En principio, Porfirio Díaz duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó treinta millones de pesos, pero gastó cuarenta y cuatro. En este período se generó la deuda externa en alto grado; se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio.

Con la llegada del Ministro de Hacienda José Yves Limantour, en 1893, se nivela la Hacienda Pública, aumentando las cuotas de los Estados y la Federación, se reduce el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados, se buscaron nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas; se regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

2.1.5. La Revolución.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas. Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizado los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero, para aquellos bienes como armas y municiones; requerían, entonces, de préstamos forzosos en papel moneda y oro.

Cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de

Hacienda eran dejadas a disposición de cada jefe militar, a fin de proveerse inmediatamente de fondos y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico, derivado del petróleo.

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para tal tarea, en calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento, resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. Chandley, Miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano, se intituló: **Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema**, éste sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles; impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados; impuesto por consumo de luz; impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: cuarenta por ciento para bebidas alcohólicas; dieciséis por ciento la cerveza; se duplicó el impuesto al

tabaco; se desarrolló, en parte, un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo: teléfono, anuncios publicitarios o promocionales.

2.2. ANTECEDENTES CONCRETOS RESPECTO AL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral trece dispone que *para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.*

Se hace mención a las notas que sobre evolución histórica alude el licenciado Salvador Rocha Díaz:

“1. El Acta de Ayuntamiento de México de 19 de julio de 1808, por la cual se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, en su vigésimo cuarto párrafo señala este es el concepto general del Reino que explica México como su Metrópoli; manifiesta a V.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa la misma muerte les será apacible..., se observa el vínculo indisoluble de la nacionalidad entre la entrega de la propia vida y el compromiso económico con la patria.

2. El Bando de Hidalgo de 6 de diciembre de 1810, suscrito en la ciudad de Guadalajara y por el que se declara abolida la esclavitud, convoca en su declaración 2ª “que cese para la sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía”, lo que constituye un singular testimonio de lo afirmado en el sentido de que la arbitrariedad tributaria es uno de los más oprobiosos signos de regímenes políticos injustos y autoritarios.

3. La Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, contenía al respecto:

Art 8o También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Art 339 Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno

Art 340 Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público e todos los ramos.

4. En los Sentimientos de la Nación por José María Morelos para la Constitución de 1814, suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, el punto 22 se refiere específicamente al que nos ocupa al decir que se quite la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con

esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.

5. El Acta de Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac, el 6 de noviembre de 1813 en Chilpancingo, destaca la indisoluble liga entre los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público al declarar reo de alta traición a todo lo que se le oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos, opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.

6. El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionada en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, en sus artículos 36 y 41 que se refieren:

Art 36 Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Art 41 Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

7. El Acta de la Independencia Mexicana, levantada en la ciudad de México el 28 de septiembre de 1821, establece, ... que la nación sostendrá a

todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración..., siguiendo la clara tendencia de los documentos patrios supracitados.

8. El Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822, contiene el art 15 con el siguiente texto: Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

9. El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, 16 de Mayo de 1823, México, en Base 1ª nos señala, en lo respectivo que atañe a nuestro tema:

Los ciudadanos que la componen (la nación mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes; sus deberes son:

1º. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado.

2º. Respetar las autoridades legítimamente establecidas.

3º. No ofender a sus semejantes.

4º. Cooperar al bien general de la Nación.

10. En el Tratado entre México y España por medio del cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la Reina Ma. Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836, en su artículo 6° contienen afirmaciones que anuncian el principio de igualdad tributaria, como se desprende:

Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de Su Majestad Católica, que se establecieron, traficaren y transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria...

11. Las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México el 29 de diciembre de 1836, en la fracción II del artículo 3° de la Primera Ley, se disponía:

Art 3o Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

12. En el Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, se confirma la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos, en la fracción II del artículo 10, en los siguientes términos:

Art 10 Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

13. Las Bases Orgánicas de la República Mexicana, acordadas por la Junta Legislativa establecida conforme a los decretos de 19 y 23 de diciembre de 1842, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional el 12 de junio de 1843 y publicadas por el Bando Nacional el día 14 siguiente, contienen el artículo 14 que reitera la obligación del mexicano para contribuir a los gastos de la nación, con el siguiente texto: Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación.

14. En el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional el 15 de mayo de 1856, se contenía el artículo 4º relativo a las obligaciones de los habitantes de la República, en los siguientes términos:

Art 4o Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

15. En el proyecto de Constitución Política de la República Mexicana del 16 de junio de 1856, México, el artículo 36 se dedicó a las obligaciones de los mexicanos en los siguientes términos:

Art 36 Es obligación de todo mexicano: defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Durante la sesión del 26 de agosto de 1856, se dio lectura al artículo 36 del proyecto y el diputado Moreno propuso eliminar el adjetivo de “justos” antes de “intereses”, puesto que no se podía pensar en intereses de la patria que no lo fueran, moción que fue aprobada al igual que el texto del artículo que pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política del 5 de Febrero de 1857, que a la letra se transcribe:

Art 31 Es obligación de todo mexicano:

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

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongas las leyes.

Entre el 5 de febrero de 1857 y la misma fecha de 1917, El Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, expedido en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865, contenía tres preceptos referentes a las obligación tributaria:

Art 59 Todos los habitantes del Imperio disfrutaban de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

Art 72 Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.

Art 73 Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.

El artículo 31 de la Constitución de 1857 fue adicionado el 10 de Julio de 1898 con la fracción II, que es antecedente de la fracción III del texto vigente. La fracción II adicionada establecía que era obligación de todo mexicano prestar su servicio en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.”⁷

⁷ ROCHA DÍAZ, Salvador, *Estudio de la fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial*, revista del Tribunal Fiscal de la Federación, núm. 31, 3ª época, año III, julio 1990, pp. 33 a 40.

**CAPÍTULO III.
ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN.**

3.1. Artículo 31 fracción IV constitucional.

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.

Del contenido de este artículo podemos desprender lo siguiente:

- a) Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.

- b) Reconoce el derecho de la Federación, el Estado y el Municipio a percibir impuestos (Potestad Tributaria).

- c) Estado y Municipio pueden gravar lo relativo a la residencia de la persona.

- d) Los impuestos deben estar establecidos y conforme a las leyes (Principio de Legalidad).

- e) El establecimiento de impuestos es necesario para cubrir los gastos públicos. La disposición constitucional es muy clara por lo que hace a que las contribuciones que se tienen que pagar deben ser para satisfacer los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios.

- f) Dichos impuestos deben ser equitativos y proporcionales.

3.1.1. Obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público.

Mexicanos o extranjeros, gozan de los derechos fundamentales del hombre, por lo que deben estar ubicados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas como el pago del impuesto.

“Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV, del art 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere

a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo”.⁸

Asimismo, es obligación ciudadana contribuir a los gastos públicos locales; dicha obligación se entiende referida exclusivamente a los de la Entidad y Municipio que correspondan al lugar en donde el contribuyente tenga establecida su residencia. Por consiguiente ningún ciudadano está constitucionalmente obligado a contribuir a los gastos públicos de una Entidad o Municipio, en los que no se encuentre domiciliado.

Tanto nacionales como extranjeros deben pagar contribuciones, aún cuando la obligación se establezca en el artículo 31 constitucional fracción IV únicamente para los mexicanos.

La anterior disposición legal es enunciativa mas no limitativa.

3.1.2. Los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

Ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, que la actividad y función de los agentes fiscales está confinada a lo que la ley les permite. Al respecto la Suprema Corte de Justicia, establece lo siguiente:

⁸ CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Curso de política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977, p 26.

“Novena Época, Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006. Página: 5. Tesis: P./J. 106/2006. Jurisprudencia. **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.** El principio de **legalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 197/2006. Operadora Vips, S. de R.L. de C.V. 7 de Agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 271/2006. La Latinoamericana Seguros, S.A. 7 de Agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 350/2006. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 7 de Agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 374/2006. Allianz México, S.A., Compañía de Seguros. 7 de Agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 902/2006. Afianzadora Insurgentes, S.A. de C.V. 7 de Agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

El Tribunal Pleno, el tres de Octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de Octubre de dos mil seis”.

3.1.3. Los impuestos deben ser equitativos y proporcionales.

Se hará un breve resumen respecto a lo expresado por destacados tratadistas mexicanos en cuanto a la proporcionalidad y equidad:

Ernesto Flores Zavala:

“... este principio, como dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen la capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste representa para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a casa impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que ley señala como hecho generado del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos de más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales,..."⁹

Sergio Francisco de la Garza:

"...la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracc IV del art 31 constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracc IV del art 31, que establece que es 'en la forma que establezcan las leyes' donde debe encontrarse la proporcionalidad y la equidad. Nosotros

⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1977, pp. 201 a 203.

creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente...”.¹⁰

José Rivera Pérez Campos:

“Mirando la equidad, básicamente, el lado jurídico de la norma; si ésta reúne las condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente, a los factores de economicidad del impuesto”.¹¹

Ramón Reyes Vera:

“La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público,
- La relación entre la contribución y el gasto público,
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público,

¹⁰ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1983, pp. 257 y 258.

¹¹ RIVERA PEREZ CAMPO, José, *Equidad y Proporcionalidad de los impuestos*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I, p. 475.

- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Podemos incluso afirmar que la interpretación 'estricta' es inconstitucional en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El derecho romano sostuvo 'aequitas prevalet stricto juri', en donde encontraremos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias: contra ley escrita. Es válido concluir, en relación con la equidad:

- La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad.
- La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal.
- El poder judicial federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad.
- La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

- La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad-valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo”.¹²

Podemos afirmar que aun cuando los citados autores, estudiosos del Derecho Fiscal, no han llegado a un concepto homogéneo en relación a lo que debemos entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional, hay coincidencia en cuanto a que ese mandato prevé la justicia de las leyes tributarias.

3.2. JURISPRUDENCIA.

Sobre el alcance del principio de equidad tributaria, la interpretación que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación asume un papel determinante, dentro de sus múltiples criterios, cabe destacar los siguientes:

“Séptima Época. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación 193-198 Primera Parte. Página: 104. Tesis Aislada. **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.** Las afirmaciones de un causante respecto a que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos, el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inicuo, no pueden conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, pues por la naturaleza de la ley su inequidad o desproporcionalidad sólo puede derivarse

¹² Reyes Vera, Ramón, *La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I. México, 1980, pp. 454 y 457.

del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.

Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de Febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Séptima Época: Informe 1985, página 400. Amparo en revisión 6456/83. Luis Fernando Zúñiga Soberanes. 12 de Marzo de 1985. Unanimidad de quince votos de los Ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y presidente Iñárritu. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 193-198 Primera Parte. Página: 179. Jurisprudencia. **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEBE PROBARSE.** Si de la demanda de amparo en su integridad y del recurso de revisión interpuesto por el quejoso, no se desprende que el mismo probara fehacientemente que el impuesto que reclama fuera desproporcionado y falto de equidad, y por ello ruinoso para él, no basta el simple dicho del quejoso en tal sentido, sino que debe probarlo y, al no hacerlo, procede confirmar la sentencia recurrida que niega el amparo.

Séptima Época, Primera Parte: Volumen 52, página 44. Amparo en revisión 8359/64. Mario Estrada. 24 de Abril de 1973. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Euquerio Guerrero López.

Volumen 61, página 37. Amparo en revisión 1630/71. Braulio Tavizón Gámez y coagraviados. 24 de Enero de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Euquerio Guerrero López. Secretario: Francisco M. Ramírez.

Volumen 61, página 37. Amparo en revisión 1512/73. Macon's de México, S.A. 24 de Enero de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Euquerio Guerrero López. Secretario: Francisco M. Ramírez.

Volumen 74, página 21. Amparo en revisión 3820/54. Mariano Fernández. 25 de Febrero de 1975. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.

Volúmenes 193-198, página 104. Amparo en revisión 8215/82. Fausto Rico Alvarez. 26 de Febrero de 1985. Mayoría de quince votos. Disidentes: Atanasio González Martínez y Fausta Moreno Flores. Ponente: Ramón Palacios Vargas.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 187-192 Primera Parte. Página: 111. Jurisprudencia. **IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que

se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época, Primera Parte: Volumen 62, página 31, Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados). 12 de Febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de Abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de Enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.

Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de Junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2501/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de Septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989. Página: 232. Tesis: P. /J. 39 13/89. Jurisprudencia. **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.** El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de Febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes: Franco Rodríguez y Palacios Vargas. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Raúl Armando Pallares Valdez.

Séptima Época, Volúmenes 193-198, Primera Parte, página 104. Amparo en revisión 6456/83. Luis Fernando Zúñiga Soberanes. 12 de Marzo de 1985. Unanimidad de quince votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes: Díaz Infante y Franco Rodríguez. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 665/84. Eloísa Neria Balderas y coagraviados. 11 de Agosto de 1988. Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Cuevas Mantecón en funciones de Presidente. Ausentes: Presidente del Río Rodríguez, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco y González Martínez. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Raúl Armando Pallares Valdez.

Amparo en revisión 1718/88. Alcon Laboratorios, S. A. de C.V. 25 de Mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: José Antonio García Guillén.

Amparo en revisión 143/89. Panificadora Churubusco, S. A. de C. V. 25 de Mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez emitieron su voto en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretaria: Guadalupe Rivera González.

Texto de la tesis de jurisprudencia 13/1989 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de ocho de Noviembre de 1989, por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: de Silva Nava, Pavón Vasconcelos, González Martínez y Adato Green. México, D.F. a 13 de Noviembre de 1989.

Sexta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Primera Parte, XLVII. Página: 38. Tesis Aislada. **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.** El Poder Judicial si está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Amparo en revisión 2742/57. Inmuebles Continental, S.A. 2 de Mayo de 1961. Mayoría de catorce votos. Disidente: Octavio Mendoza González. Ponente: Agapito Pozo.

Sexta Época, Primera Parte: Volumen XLVI, página 253. Amparo en revisión 3923/58. La Istmeña, S.A., Compañía de bienes inmuebles. 26 de Abril de 1961. Mayoría de quince votos. Disidente Octavio Mendoza González. Ponente: Carlos Franco Sodi.

Volumen XLI, página 198. Amparo en revisión 2524/57. Inmuebles y Terrenos, S.A. 15 de Noviembre de 1960. Mayoría de quince votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen XLI, página 198. Amparo en revisión 190/57. Fomento Inmobiliario, S.A. 15 de Noviembre de 1960. Mayoría de quince votos. Disidente: Octavio Mendoza González. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen XLI, página 198. Amparo en revisión 44/58. H. E. Bouchier Sucesores, S.A. 8 de Noviembre de 1960. Mayoría de catorce votos. Disidente: Octavio Mendoza González. Ponente: Carlos Franco Sodi.

Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación CXX. Página: 651. Tesis Aislada. **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.** Los términos que usa la Constitución para fijar que los impuestos han de ser proporcionales y equitativos deben interpretarse en el alcance estrictamente fiscal empleado sin duda por el constituyente, exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible, haciendo que el importe exigido en cada caso corresponde cuantitativamente a las operaciones, ingreso, utilidades o capital que afecta; pues si se quisiera que la equidad y proporcionalidad de los impuestos se examinara en vía de amparo, no con respecto a una ley en particular y su campo de acción, sino con vista a todos los preceptos fiscales de todas las Leyes expedidas por la Federación, los Estados y los Municipios, la Suprema Corte quedaría convertida en Supremo Tribunal de la distribución de la carga fiscal de toda la Nación, lo que es absurdo.

Amparo administrativo en revisión 1785/49. Compañía Mexicana de Hielo Seco, S. A. 7 de Mayo de 1954. Mayoría de tres votos. Disidentes: Octavio Mendoza González y Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Franco Carreño”.

Los anteriores criterios jurisprudenciales pueden resumirse de la siguiente manera: el principio de igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva.

No obstante, cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del Estado puede disponer diferencias en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, esta garantía de igualdad ha de defender al contribuyente que se considere objeto de una diferencia discriminatoria y perjudicial, que no se funde en una diferencia de capacidad contributiva, ya que solo se puede afirmar que una situación tributaria es igual a otra cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador.

En este caso las diferencias que hace el legislador concuerdan con la concepción del juez y, por tanto, los casos son iguales. Si los jueces consideran arbitrarias las diferencias, las situaciones tributarias en juego serían desiguales.

CAPÍTULO IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez dice que: “del análisis de las disposiciones constitucionales, los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas, por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como principios constitucionales de la tributación”.¹³

4.1. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD.

Este principio obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, el cual basa su existencia en una norma suprema y por lo tanto jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución.

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, Limusa, 3ª ed., México 1990, pp. 70 y 71.

Como afirma Miguel Villoro Toranzo:

“Dentro de un sistema nacional (por ejemplo, el del Derecho Mexicano), el grado superior máximo corresponde a la Constitución, que podrá ser escrita (la mayor parte de los países, incluso México) o consuetudinaria (Gran Bretaña). Kelsen la llama ‘norma fundamental’ porque sirve de fundamento a la validez de todas las demás normas del sistema nacional. El maestro Herrera Lasso la llama ‘Ley Primaria’ porque tiene primacía sobre todas las demás, que son ‘Leyes Secundarias’.

Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades: la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez.

La regulación de la creación de normas inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa o en forma tácita. Hay regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del órgano que deberá crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de validez de las mismas. Así, por ejemplo, nuestra Constitución determina expresamente la estructura del Congreso de la Unión específica (en el artículo 73) cuáles son sus facultades para crear normas inferiores...”¹⁴

El Derecho mexicano es eminentemente constitucionalista, no solamente prevé la subordinación de las leyes ordinarias o secundarias a las disposiciones de la Ley Suprema, sino que también establece los mecanismos apropiados para que tal subordinación resulte efectiva, por lo que el Derecho

¹⁴ VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1974, pp. 301 y 302.

Fiscal no puede constituir una excepción. Las normas jurídico-tributarias para ser válidas deben adecuarse dentro de las características propias de su contenido específico a esos principios fundamentales.

Precisando lo anterior, y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de nuestro Derecho Fiscal, deducimos la existencia de los siguientes principios:

4.1.1. Principio de generalidad.

Este principio es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. Por lo tanto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse establecido en una ley, y si todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es obvio que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, debemos señalar la distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que suele confundirse.

En este orden de ideas, se dice que 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. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ningún tipo a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita, es decir, a

los sujetos pasivos ubicados en el mismo supuesto impositivo se les imponen obligaciones iguales.

El principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando en consecuencia el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate, es decir, la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular encuadre en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual una vez que se presenta provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

4.1.2. Principio de obligatoriedad.

Este deber vinculado al principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades; por lo tanto, una vez que se ha consagrado su existencia normativa reuniendo los principios constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de las atribuciones como órgano representativo de los poderes públicos.

Podemos decir que el cobro de los tributos es un acto de soberanía, que le permite a la Administración Pública ejercitar su potestad de imperio.

El principio de obligatoriedad en materia fiscal se debe entender no en función de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una verdadera obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias a los particulares.

4.2. NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN.

Este concepto democrático parte del supuesto de que nuestros representantes, establecen las contribuciones que son necesarias para el gasto público, en beneficio de la sociedad.

“El aspecto democrático de las contribuciones se encuentra con lo asentado en los artículos 36 y 41 del texto constitucional para la libertad de la América mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de Octubre de 1814, mismo que señala: las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa y que una de las obligaciones de los ciudadanos es una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos.”¹⁵

¹⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª Ed., IURE, México, 2007, pp. 11 a 12.

No debemos olvidar el sentido de justicia social fiscal de las contribuciones, con fundamento en la Constitución de 1917, y tener presente que esa Ley Fundamental fue producto de la lucha armada realizada por los campesinos y obreros, con la finalidad de evitar la explotación y opresión en que se encontraba el pueblo mexicano a principios del siglo pasado. Por ende, el gobierno debe procurar que la rigidez de un sistema impositivo se atenúe en relación con las personas de escasos recursos, e incluso debe ayudar a los necesitados.

Contribución y tributo son sinónimos, su diferencia es de carácter histórico y no de contenido. El tributo es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir, tal es el caso del establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. La contribución es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base en un pacto social, de consenso deciden contribuir al gasto público, es decir, se establecen los impuestos democráticamente.

Siguiendo nuestro plan de trabajo que tiende a evitar la complejidad en la exposición, analizaremos la definición que a nuestro juicio resulta la más clara y satisfactoria de todas:

4.2.1. Concepto de contribución.

El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Clasificación de las contribuciones.

Contribuciones.

I. Impuestos.

- a) Directos. No son repercutibles y gravan los rendimientos.
- b) Indirectos. Si son repercutibles y gravan el consumo.
- c) Reales. Se refiere a los bienes o cosas que grava.
- d) Personales. Se atiende a las características de las personas.
- e) Específicos. Atienden al peso, medida, cantidad o calidad del bien gravado.
- f) Ad- valorem. Consideran el valor del producto.
- g) Generales. Graván actividades distintas, pero que son de la misma naturaleza.

- h) Especiales. Gravan determinada actividad.

- i) Con fines fiscales. Se establecen para obtener ingresos para el Estado.

- j) Con fines extrafiscales. Se establecen no con el ánimo de que se produzcan ingresos, sino con una finalidad distinta, de carácter social o económico.

- k) Alcabalatorios. Tránsito, circulación, y extracción, introducción y diferenciales.

II. Derechos.

- De carácter industrial pero de interés económico.

- Tasas de instrucción pública.

- Referentes a actuaciones y actos jurídicos.

- Servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y política comercial.

III. Contribuciones especiales. Se manejan en razón de cosas que se posee o por el ejercicio de una industria o comercio o de otra actividad que provocan un gasto o un aumento del gasto público.

IV. Contribuciones por servicios de previsión social. Es una especie de contribución especial, en la cual se realizan aportaciones de parte de los beneficiarios o de las personas obligadas por la ley para ello, a fin de lograr que se haga efectiva la seguridad social.

El Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en:

- Impuestos.

- Aportaciones de Seguridad social.

- Contribuciones de mejoras.

- Derechos.

4.2.1.1. Análisis del contenido de la definición:

A. La existencia de un vínculo jurídico.

Todo tributo debe, para su validez y eficacia estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez ya que debemos recordar el célebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: *Nullum tributum sine lege* (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que los establezca).

Dino Jarach señala en un artículo titulado: *El hecho imponible*, en la página dieciocho de la Revista de jurisprudencia de Buenos Aires de 1943 que: “la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición.”

Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.

“El estudio de la relación jurídico-impositiva resulta bastante complejo, pues alrededor de la relación sustantiva, que se refiera a la deuda tributaria, también se otorgan derechos y obligaciones al fisco, así como derechos y obligaciones al gobernado, quien debe no sólo 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".¹⁶

El tributo consiste en la obligación de dar una suma al ente público, de ahí que la relación tributaria se establece entre dos sujetos:

- Sujeto activo.

- Sujeto pasivo.

B. El Estado como sujeto activo.

Los titulares de la potestad tributaria, en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son los sujetos activos cuyas funciones fundamentales consisten entre otras, en la determinación, liquidación, comprobación, fiscalización, cobro, recaudación y administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones cuando sea el caso.

Podemos decir que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. Por lo que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

¹⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., pp. 151 a 152.

C. Los particulares como sujetos pasivos.

Son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, tienen a cargo el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, por lo que deben de contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos.

Las características del Contribuyente son las siguientes:

1. Es el realizador o titular del hecho imponible.
2. Es titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible.
3. Es quien soporta en su patrimonio la carga tributaria.

Es decir, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es el que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco.

“Los sujetos pasivos de las contribuciones son los siguientes:

- a) Sujeto jurídico. Tiene la obligación de pagar impuestos.

- b) Sujeto económico. Es aquél al que se le traslada la carga impositiva, es la persona que realmente paga los impuestos.

- c) Terceros. Son los que responden por la deuda de otro, mas no tienen una obligación fiscal directa.”¹⁷

Ahora bien, la definición de sujeto pasivo debe servir para no confundirlo con el responsable tributario, ya que éste es el titular no del hecho imponible, sino de una obligación no inmediatamente contributiva, cuya finalidad es la de asegurar el pago de la prestación tributaria.

Es decir, existen otras personas, físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirla, situación que generalmente tiene su origen en los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el autor directo del hecho generador establece y mantiene con terceras personas.

Con base en lo anterior, tenemos que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto aplicable. El Código Fiscal en su artículo 6º, establece que:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

¹⁷ Ibídem, p. 152.

Lo que nos proporciona esta definición es un señalamiento sumamente vago e impreciso de *cuándo se causa una contribución* mas no nos indica *en qué consiste* ni cuáles son los *elementos que le dan origen*.

Sin embargo, el precepto de referencia olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie y omite mencionar quiénes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar que:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

De lo anterior se desprende la existencia de dos sujetos pasivos: las personas físicas y las personas morales, sean nacionales o extranjeras.

El nacimiento del tributo de acuerdo al principio fundamental de la Ciencia Jurídica, nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto. Este método de redacción es escrupulosamente seguido por el Derecho Fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de las hipótesis o supuestos.

Algunos autores, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente *hecho generador* o *hecho imponible*.

D. Hecho imponible.

“Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”.¹⁸

En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta fundamentalmente por dos elementos: la hipótesis o supuesto de hecho y la disposición o mandato mediante la cual la norma determina los efectos jurídicos que derivarán en el caso de que se produzca el supuesto de hecho previsto por la misma.

El hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza aquél.

El Código Fiscal de la Federación no hace una descripción legal del hecho imponible, sino que sus elementos se encuentran dispersos en todas las leyes fiscales especiales. El artículo 6° del citado ordenamiento señala que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

¹⁸ *Ibidem*, p. 153.

No sólo los hechos positivos pueden ser establecidos por el legislador en hechos imponibles, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace.

Elementos que componen el hecho imponible:

La doctrina en esta materia ha señalado que dentro del hecho imponible se pueden distinguir los siguientes elementos:

- a) Elemento objetivo.
- b) Elemento subjetivo.
- c) Elemento espacial.
- d) Elemento temporal.

Elemento objetivo.

Es la situación de hecho o elemento de la realidad social que fue tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo, es decir, la descripción objetiva del hecho sin atender a las circunstancias subjetivas, de lugar y tiempo que lo enmarcan.

“Modalidades del elemento objetivo:

- Un hecho o fenómeno económico.
- Un acto o negocio jurídico.
- El estado o cualidad de la persona.
- La titularidad de derechos o bienes.”¹⁹

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

Elemento subjetivo.

Es aquél que determina el sujeto de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. El supuesto normativo debe estar vinculado a una o varias personas en particular que con su acción u omisión provoquen el surgimiento de la obligación fiscal.

¹⁹ *Ibidem*, p. 155.

Elemento espacial.

Indica el lugar o ámbito geográfico de producción de éste siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta.

El aspecto espacial expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, de acuerdo a la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva.

Elemento temporal.

Es la propiedad que tiene el hecho imponible para determinar el momento en que se crea la obligación fiscal y como consecuencia en qué momento surge su exigibilidad y así determinar cuál es la ley aplicable.

Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos.

Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma.

Los periódicos son los que requieren de un determinado período para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal.

Podemos decir que el aspecto temporal manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante concreto en que el hecho imponible se realiza, mientras que en los segundos el hecho se produce de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible establecer el instante concreto de realización.

En materia de contribuciones, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una 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, etcétera.

Podemos afirmar que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en su momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

E. El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder atender así las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, es decir, en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible.

Es importante hacer notar que jurídicamente el pago, equivale al cumplimiento de una obligación.

En conclusión, podemos determinar que el tributo viene a constituir, 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.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley, de las cuales hacemos la siguiente relación comparativa:

- Cuota Fija. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el hecho generador de la obligación fiscal.
- Cuota variable. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor y decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.
- Cantidad Fija. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco (se utiliza la palabra *enterarlo*, en virtud de que en la terminología tributaria, enterar significa pagar).

En los tributos variables, aquéllos cuyo hecho imponible es susceptible de realizarse en distinto grado o intensidad, no puede la ley determinar directamente el importe de la obligación, debiendo prever para hacer posible la liquidación, distintos elementos de cuantificación que aplicados al caso concreto permitan obtener la cuota tributaria. Los dos más importantes son la base imponible y la tasa o tarifa.

La Base imponible.

“La base de una contribución es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo”.²⁰

La base imponible constituye, ante todo, la medida del hecho imponible, puesto que este último es la manifestación concreta, demostrada, al verificarse el presupuesto de hecho del tributo. Para ello es necesario que la base guarde congruencia y estrecha relación con el hecho, de manera que sea efectivamente medición de éste, y no expresión de otra magnitud diferente que alteraría la estructura y el diseño del sistema tributario.

La base imponible es la cifra que representa la magnitud o medida del aspecto del elemento material del hecho imponible que se considera indicativo de la capacidad económica que se sujeta al tributo; y que, en unión con la tasa o tarifa, determina la cuantía líquida de la prestación tributaria.

En un segundo aspecto, la base imponible es el elemento de cuantificación del tributo, constituyendo el primer eslabón lógico y jurídico en el

²⁰ *Ibidem*, pp. 156 a 157.

proceso de liquidación, puesto que éste persigue obtener una cuantía en función de datos y hechos concretos realizados por el sujeto pasivo.

Finalmente, la base liquidable es el resultado de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo.

Tasa o Tarifa.

La tasa es aquel elemento de cuantificación de la prestación tributaria que señala la parte de la magnitud elegida como base del tributo que corresponde al ente público acreedor del mismo.

Se trata, de la suma de elementos de cuantificación que expresan la porción de la capacidad económica medida por la base que se reserva el ente público, y de cuya aplicación sobre ella se obtendrá la cuantía a ingresar en concepto de cuota tributaria.

La base puede ser proporcional, es la que no varía a medida que lo hace la base imponible, manteniéndose como un porcentaje constante sea cual sea la cuantía de aquélla; y las progresivas, aumentan en porcentaje a medida que lo hace la base imponible, de manera que a mayor base corresponderá un porcentaje mayor como alícuota. Al conjunto de tasas o alícuotas suele llamarse tarifa, es decir, un conjunto de tasas o tipos impositivos.

Dicha progresividad, asimismo, puede ser continua o por escalones. La primera es la que aplica el porcentaje correspondiente al nivel de base

imponible a toda ella, pudiendo ocasionar así el llamado error de salto, por el que una diferencia mínima en la base puede provocar el salto alícuota o porcentaje superior, con una considerable diferencia en la cuota desproporcionada al incremento de la base.

“La progresividad por escalones supone que a cada tramo de base imponible se le aplica el porcentaje correspondiente, por lo que sólo al tramo superior se le aplicara la alícuota más alta determinada por ese nivel de la base imponible. En todo caso, la progresividad llegará hasta un cierto nivel de la base imponible, convirtiéndose a partir de ahí en proporcional, pues de lo contrario alcanzaría 10% (diez por ciento), incurriendo en la prohibición fiscal contenida en el artículo 22 Constitucional.”²¹

El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable. La regla general que se nos menciona en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

²¹ POVEDA BLANCO, Francisco, *El tipo de gravamen*, CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero, N°58, 1988, pp. 169 a 218.

4.3. PRINCIPIOS DEL ORDEN JURÍDICO GENERAL: SON APLICABLES AL MISMO TIEMPO QUE LOS QUE NORMAN ESPECÍFICAMENTE A LAS CONTRIBUCIONES.

Los principios jurídicos en materia tributaria son, además de los que ya hemos analizado, los siguientes:

4.3.1. Noción de justicia.

Es sabido que la justicia es el valor supremo del Derecho y ha de tenerse siempre presente que aquélla ha de prevalecer en todo ordenamiento jurídico, incluso en las disposiciones de materia fiscal. La justicia es un valor determinado por la sociedad, es la concepción que cada época y civilización tienen acerca del bien común.

4.3.2. Principio de justicia impositiva.

“Consiste en el reparto de las cargas públicas...”²²; por lo que no puede considerarse un simple enunciado constitucional sino que debe trascender al ordenamiento jurídico-tributario y funcionar en la esfera aplicativa de las normas.

²² PONT MESTRES, *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Revista Española de Derecho Financiero, N°31, Madrid 1981, p. 368.

4.3.3. Principio de seguridad jurídica.

En el Derecho Tributario, este principio asume un alto grado de intensidad y desarrollo por ser el tributo uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón por demás suficiente para que podamos exigir al Estado que cada una de las situaciones jurídicas tributarias en las que nos podamos encontrar se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley como de las obligaciones que nos corresponden en calidad de contribuyentes.

4.3.4. Principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad está conformado por dos elementos que dan explicación a su existencia; éstos son: el Principio de Reserva de Ley y el Principio de Supremacía de la ley. Esta distinción tiene su origen en que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del Derecho.

El primero de los principios se sitúa en la esfera aplicativa de éste mientras que el segundo implica centrarnos en su esfera normativa. En el Derecho Mexicano, este principio se deduce de la interpretación conjunta del segundo párrafo del artículo 14 constitucional:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Y del primer párrafo del artículo 16 de la misma Constitución:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

La reserva de Ley, es un principio formal directamente relacionado con las fuentes del Derecho, consistiendo su principal función en delimitar las materias que deberán ser producidas por la Ley, para que éste principio tenga efectividad debe establecerse a nivel constitucional y que la Constitución sea rígida.

El principio de legalidad consiste en el hecho de que todo impuesto es válido cuando éste se encuentre previsto en una ley, toda vez que es ésta la que debe contener los elementos estructurales de los impuestos, por ser a la que le compete o se le reserva el hecho de otorgar los lineamientos en materia de contribuciones por mandato constitucional expreso (principio de reserva de ley). Sin embargo, el principio de legalidad también establece las relaciones entre el ordenamiento jurídico y el acto administrativo, por lo que la actuación de la Administración debe ser jurídica, es decir, debe estar apegada a las normas que tienen el carácter de ley, por ser ésta un instrumento limitante al ejercicio del poder cuya superioridad sobre cualquier otra norma (supremacía de la ley) se encuentra plenamente reconocida por la Ley Suprema de la Nación.

Podemos decir que el principio de legalidad consiste en que todo impuesto para ser válido debe estar previsto en una ley, puesto que la ley es la manifestación de la voluntad del pueblo y es el pueblo mismo, mediante sus

representantes, quienes se imponen cargas tributarias para contribuir a los gastos públicos y su observancia es obligatoria para las autoridades.

El principio de legalidad tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV en relación con el artículo 14 y 16 constitucionales aseguran a las personas sus bienes y los derechos, otorgándoles la convicción de saber a qué atenerse, por lo que les genera confianza conocer las limitaciones en las actuaciones de las autoridades y sus obligaciones para con el Estado.

4.3.5. Principio de capacidad contributiva.

Este principio implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona.

De la misma forma, este concepto "... presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza...".²³

En este orden de ideas, cabe citar lo siguiente:

“Es triste decirlo, pero es la verdad: paulatinamente se aleja la materia de los principios constitucionales, de los principios generales del derecho y de la legalidad.

²³ PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en el marco de la técnica jurídica*, t II, Tecnos, Madrid, 1976, p. 423.

En efecto, las reformas a las normas tributarias son cada vez más arbitrarias e ilegales, lo que coloca a los contribuyentes no sólo en situación desventajosa, sino en total estado de indefensión, sin que nada se haga por remediar tan preocupante situación.

Se supone que una reforma tiene por objeto una corrección o enmienda de algo que se encontraba errado o equivocado, que tiende a mitigar procedimientos ilegales o actitudes complicadas o evitar prácticas de evasión o infracción; sin embargo, ya hemos visto que las reformas a las normas fiscales no persiguen estos fines, sino que contravienen las normas constitucionales y quebrantan las más elementales garantías individuales, o bien establecen mayores facultades discrecionales a las autoridades tributarias, en perjuicio de los causantes.

Cada vez que se anuncian reformas, los contribuyentes se preguntan qué derechos o garantías se van a restringir o eliminar. En ocasiones parece que las reformas no son producto de la mala fe, sino de la absoluta ignorancia de quien las elabora; sin embargo, los resultados son igualmente caóticos. Si deseamos un verdadero régimen jurídico, será menester pugnar porque los cuerpos de la administración pública tengan señalada su esfera de actividades en leyes generales suspendidas en el Congreso... de tal manera que los límites de sus funciones queden debidamente especificados.

Por otro lado, es preciso que las reformas a las leyes fiscales tengan la misma congruencia y tengan por objeto un beneficio, sin afectar la esfera legal del particular, pues si no se persiguen esos fines, resultará inútil modificar las leyes, ya que el fisco también resulta afectado en sus intereses económicos,

pues las disposiciones absurdas e inconstitucionales no tendrán aplicación, ya que dan pie a los contribuyentes para impugnarlas”.²⁴

4.4. POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.

La potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado, se ejerce por el Poder Ejecutivo, en su calidad de administrador fiscal por lo que le corresponde determinar y comprobar cuándo se producen los hechos que generan la obligación de pagar esas contribuciones, la cuantía de los pagos y verificar si las prestaciones que han realizado están conforme a la ley.

Los impuestos y demás figuras tributarias son prestaciones económicas que el Estado puede exigir al público, esto en virtud de su potestad impositiva derivada del imperio estatal.

Por lo anterior, podemos decir que las características del poder tributario son:

- Abstracto, es una potestad derivada del poder de imperio del Estado, el cual legitima el derecho de éste de aplicar tributos.
- Permanente, ya que solo se extingue con el Estado mismo.

²⁴ LERDO DE TEJEDA, Francisco, *Ley de la selva en materia fiscal*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, t I pp. 537 y 544.

- Irrenunciable, sin el poder tributario, no podría subsistir.
- Indelegable, este aspecto está íntimamente ligado con el anterior, delegar el poder tributario importaría tanto como deshacerse de él.

El sistema impositivo de la República reconoce tres órganos legislativos que tienen la facultad para establecer contribuciones:

1. El Congreso de la Unión, que crea leyes a nivel federal. La Carta Magna, en su artículo 73, fracción VII, le otorga potestad tributaria para imponer contribuciones.
2. Las legislaturas de los estados, que contemplan legislaciones locales.
3. La Asamblea Legislativa, que es un órgano representativo del Distrito Federal, que impone contribuciones por medio del Código Financiero del Distrito Federal.

Es importante mencionar que en relación a los municipios, sus ayuntamientos carecen de potestad tributaria pues las legislaturas de los estados prevén las contribuciones que pueden cobrar.

En las Constituciones modernas se establece expresa o implícitamente que los tributos deben ser creados por una ley en sentido formal (principio de

legalidad), que todos los individuos deben concurrir al mantenimiento del Estado (principio de generalidad), que los impuestos son los tributos que gravan manifestaciones de capacidad económica (principio de capacidad contributiva), que debe darse el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentren en las mismas circunstancias y que dichas circunstancias si bien se refieren, fundamentalmente, a la capacidad contributiva, pueden referirse a otros aspectos siempre que sean razonables (principio de igualdad); que el impuesto debe comprender una cuota parte de la base de medición o base imponible (principio de proporcionalidad) y que esa proporción no debe alcanzar una magnitud tal que desnaturalice o haga desaparecer la renta o el patrimonio del individuo (principio de no confiscatoriedad).

4.5. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.

4.5.1. Antecedentes.

Estas dos máximas, cuya significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario tienen su origen en las ideas de Adam Smith, economista inglés del Siglo XVIII, en su obra “Riqueza de las Naciones”, en la que desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal, a efecto de integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación, que son causas de riqueza, estos principios son:

- a) Principio de Proporcionalidad.

b) Principio de Certidumbre o certeza.

c) Principio de Comodidad.

d) Principio de Economía.

“Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, 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... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesarios tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta)... es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquellas que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”.²⁵

En este orden de ideas, básicamente todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

²⁵ SMITH, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo II, p. 411, Publicaciones Cruz O., México, 1978.

Debemos destacar que Adam Smith, utiliza la palabra “proporción”, para decir que para que un sistema tributario sea justo y equitativo no basta con que quienes ganan más contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas cuyos ingresos son menores, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.

Para que un tributo sea en verdad proporcional, debe afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir: el impacto fiscal debe ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos en contraposición de los contribuyentes de menores recursos.

Podemos entonces sostener que el Principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en caso de ganancias altas, y más reducida en el caso de ganancias medias y pequeñas.

Hugo B. Margain, antiguo Secretario de Hacienda y Crédito Público de nuestro país, expresa lo siguiente:

“La idea de desigualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción, cubran la misma cuota proporcional al Erario Público, puesto que sería éste un principio más bien de desigualdad. Por el contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de la justicia conmutativa. Antes de la Revolución Francesa --se dijo-- los impuestos pesaban sobre campesinos, obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El

criterio igualatorio de ese movimiento obligó a una derrama de los gastos en forma proporcional, hasta que cambió el criterio impositivo con la adopción de las tasas progresivas, por virtud de los cuales se grava con mayor intensidad, en la medida en que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia de respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo”.²⁶

La observancia o inobservancia del principio de proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina *igualdad o desigualdad de imposición*.

Estos criterios de igualdad o desigualdad, deben entenderse como:

- a) Existe igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

- b) Habrá desigualdad cuando a sujetos pasivos con diferente capacidad económica se les aplique tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

Todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su Nación, radica en el de hecho de que previamente éste haya generado su propia riqueza. Por lo que todo tributo que

²⁶ MARGAIN, Hugo B., *Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa*, México, 1958, p. 58

incida sobre un gasto efectuado por el contribuyente resulta en una positiva aberración jurídica, ya que al no gravarse fuente de riqueza alguna sino las erogaciones que una persona realice en relación con su negocio o profesión, se debilita su capacidad económica y sus posibilidades de generar ingresos o rendimientos, lo que a la larga puede conducir al empobrecimiento, del individuo y paralelamente al de la Nación.

El principio de proporcionalidad implica que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles y no sólo el que cada ciudadano contribuya al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica. Podemos decir entonces que las contribuciones deben establecerse además, de en función de lo que cada individuo gana, en proporción a todos los ingresos gravables existentes: honorarios, utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, etcétera.

De modo que, es deber del legislador el distribuir proporcionalmente las cargas tributarias en todas las fuentes de riqueza de que se disponga a fin de no hacerlas reincidir sobre una o varias en particular, si se quiere cumplir con esta máxima de justicia elemental dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal.

El análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

Existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo, diferencias que son explicables porque aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo **y**, y no el alternativo **o**, partiendo del supuesto, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influidos por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, llegamos a la conclusión de que los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith sostuvo que, “en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”.²⁷

4.5.2. Principios de capacidad económica y capacidad contributiva.

4.5.2.1. Capacidad económica.

Es la aptitud que tiene cada individuo para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que tenga, los productos que reciba o las rentas que obtenga.

4.5.2.2. Capacidad contributiva.

Es la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible, tiene dos elementos, un objetivo, se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo y el otro elemento, es el subjetivo, que es la aptitud para contribuir; si no hay esa posibilidad, no hay causación impositiva.

²⁷ ARRIOJA VIZCAINO, *Derecho Fiscal*, Editorial THEMIS, México, décima cuarta edición, 1999, p. 255.

Al respecto Manuel de Juano, dice:

“Con el correr del tiempo ha podido advertirse que el mejor índice de la capacidad contributiva está construido por la riqueza que se gana o se obtiene en el sentido dinámico de esa manifestación. De ahí entonces que la renta sea la base de la tributación y que el impuesto a la misma haya adquirido una significación trascendente dentro de los recursos estatales.

Pero ha de tenerse presente que no solo la renta nos da la expresión de la capacidad contributiva. El consumo y el patrimonio no pueden ser olvidados a tal efecto, y es por eso que en los presupuestos modernos figuran, al lado del impuesto a los réditos, los impuestos indirectos (impuestos internos, impuestos a las ventas, etc.) y los gravámenes sobre el capital.

También se ve capacidad contributiva en los beneficios que se obtienen de los servicios públicos, y de ellos se desprenden las contribuciones especiales y las tasas.

Sin embargo, hay que convenir que no toda la renta implica la existencia de una capacidad contributiva. Cabe, pues, dado su carácter personal o subjetivo, discriminar sobre la presencia de los gastos necesarios para la producción de ella, las aplicaciones posteriores debidas a terceros, los débitos, las asignaciones a los fondos de reserva, etc., todos los cuales marcan limitaciones a las sumas que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas.

Se hace forzoso entonces entrar en la consideración especial de las distintas rentas y acordar a las mismas un tratamiento que razonablemente no cree desigualdades. Vemos, así, que no es lo mismo una renta proveniente del capital que la que fluye del trabajo humano. Ésta es efímera, llena de riesgos, sujeta a la fragilidad y a las condiciones perecedoras de la vida del hombre, mientras que aquella tiene una base más estable y duradera y su obtención importa menos esfuerzo desde el punto de vista del sacrificio que la entraña.

Ante esta evidencia es que ha surgido la tendencia contemporánea de marcar referencias sobre el impuesto a la renta y a la capacidad contributiva subjetiva, en vez de hacerlo sobre la capacidad objetiva representada por el patrimonio y el producto. Se contemplan así en primer grado las condiciones personales del sujeto a quien pertenecen tanto el patrimonio como los productos”.²⁸

Podemos entender la capacidad contributiva como la relación entre el Estado y el individuo, en el caso de los impuestos, importa unir la necesidad del Estado y el Derecho de propiedad del individuo, pero sin contraprestación.

Tomando en cuenta las valoraciones políticas, sociales, económicas y jurídicas de las sociedades modernas, se debe admitir que, en el caso del impuesto, el único modo en que puede establecerse ese vínculo en el estado contemporáneo de derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del Estado.

²⁸ DE JUANO, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario*, t I, Molachino, Rosario, Argentina, 1969, p. 279.

Esta aptitud se transforma en un vínculo entre la necesidad del Estado y nuestro derecho de propiedad. Es la capacidad contributiva considerada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como un requisito de validez de los impuestos. Esta relación entre el poder de imperio y los derechos de propiedad del individuo se construye sobre una base constitucional reflejada en las garantías individuales que son verdaderas limitaciones a dicho poder del Estado.

4.6. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

4.6.1. Artículo Primero Constitucional.

“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.

El anterior precepto consagra una garantía individual específica de igualdad, puesto que considera posibilitados y capaces a todos los hombres, sin excepción, de ser titulares de los derechos subjetivos públicos instituidos por la propia Ley Fundamental.

El alcance personal o subjetivo de esta garantía se extiende a todo individuo; es decir, a todo ser humano independientemente de su condición particular congénita o adquirida, así pues, de acuerdo con nuestra Ley Fundamental, toda persona tienen capacidad de goce y ejercicio de las diversas garantías individuales que consagra la Constitución, esta

particularidad que presenta nuestro sistema constitucional en relación con la titularidad o extensión subjetiva de las garantías individuales, revela evidentemente una superioridad respecto de aquellos ordenamientos fundamentales que contraen el goce y ejercicio de las mismas únicamente a los nacionales.

4.6.2. El Principio de Igualdad como Garantía Individual.

La *Igualdad* es uno de los valores fundamentales, y pilar indestructible de la idea del Estado de Derecho, misma que sólo debe tener lugar, como relación comparativa, entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada situación jurídica, la cual se consigna por el orden de derecho mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole, es decir, se traduce en una relación jurídica que media entre el gobernado por una parte y el Estado y sus autoridades por la otra, constituyendo el primordial contenido de los derechos subjetivos públicos que de dicho vínculo se derivan, las prerrogativas fundamentales del hombre, o sea, aquellos elementos indispensables para el desenvolvimiento de su personalidad y el logro de su felicidad.

Una de las condiciones *sine qua non* para conseguir estos fines es la *Igualdad Jurídica*, tomada ésta como conjunto de posibilidades y capacidades imputables al sujeto, en el sentido de que esté en aptitud de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, desde un punto de vista cualitativo, que corresponden a otras personas colocadas en idéntica situación determinada, criterio que sirve de base para definir dicha situación, en que campea la igualdad jurídica como garantía individual, está integrado por la propia personalidad humana en su aspecto universal abstracto, eliminando toda diferencia entre individuos sujetos de Derecho, lo que se traduce en un

elemento negativo: la ausencia de distinciones y diferencias entre los hombres en cuanto tales, provenientes de factor alguno.

Podemos decir que la igualdad como garantía individual, traducida en esa situación negativa de diferencia entre los hombres, provenientes de circunstancias y atributos originarios emanados de la propia personalidad humana particular, es el fundamento de la igualdad jurídica que opera en cada una de las posiciones determinadas y correlativas derivadas de los distintos ordenamientos legales.

Históricamente se ha verificado su evolución desde la llamada *Igualdad Jurídica* hacia la *Igualdad Real*, la primera implica la igualdad formal de las personas, igual decimonónica y liberal, tal y como hemos visto, es decir, por el mero hecho de ser tales, mientras que la segunda implica una igualación en cuanto a oportunidades y posibilidades, de carácter sustancial o material, la cual no implica la caída en el igualitarismo forzando la entrada en moldes preexistentes, sino la conjugación con la libertad, valor que acompaña siempre a la igualdad.

La igualdad es un principio que ha de inspirar al sistema jurídico para que éste sea justo, ya que los textos constitucionales así lo imponen; como ya lo hemos visto, en nuestra norma fundamental lo encontramos en los artículos 4º y 13 los cuales hacen referencia a dicho principio con carácter general, configurándose así como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación.

En consecuencia hemos de distinguir, entre un derecho a la igualdad *en la Ley*, como derecho frente al legislador, o más generalmente, frente al poder del que emana la norma, y un derecho a la igualdad *ante la Ley* o en la aplicación de ésta, el derecho de los ciudadanos a ser *iguales en la Ley* obliga al autor de la norma a no hacer diferencias en esas situaciones que son substancialmente iguales y a establecer una adecuada razonabilidad entre las diferencias que la norma reconoce y a las consecuencias jurídicas que a ellas han de atribuirse.

Por lo que debemos entender qué *igualdad ante la Ley*, se traduce en la *igualdad en la Aplicación de la Ley*, de manera, que ante dos supuestos de hecho iguales, la respuesta de la Administración o del Juez ha de ser la misma, sin que existan razones materiales que valgan para tratar de justificar una eventual desigualdad, como ocurre en hipótesis excepcionales en el caso de la *igualdad en la Ley*. Lo que este principio exige no es que la norma jurídica reciba siempre la misma interpretación a efecto de que los sujetos a los que se les aplique resulten en todos los casos idénticamente afectados, sino que no se emitan pronunciamientos arbitrarios por incurrir en desigualdad no justificada en cambio de criterio que pueda reconocerse como tal, o sea, como solución genérica consciente diferenciada de la que anteriormente se venía manteniendo y no como una respuesta individualizada al concreto supuesto planteado. Es esa *igualdad ante la Ley* la que ha dado lugar como veremos a la equidad tributaria.

4.6.3. Principio de igualdad en materia tributaria.

El principio de igualdad tributaria lo establece el multicitado artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, como uno de los criterios de la distribución de las cargas públicas. El mandato constitucional se refiere a la equidad como

una vía para distribuir las cargas tributarias en apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra.

4.6.3.1. Jurisprudencia.

“Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007. Página: 639. Tesis: 1a. XXXIV/2007. Tesis Aislada. **EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.** El Tribunal en Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que la garantía de equidad tributaria tutelada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, esto es, la proyección de la citada garantía constitucional se ha circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria -es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir- lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Ley Fundamental, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de

la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra con la delimitación - conceptual o cuantitativa- de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo. Lo anterior es así, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; de ahí que en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva -el pago- los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia.

Amparo en revisión 1637/2006. Inmobiliaria Vasconcelos Gepri, S.A. de C.V. 22 de Noviembre de 2006. Mayoría de tres votos. Disidentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007. Página: 231. Tesis: 1a./J. 97/2006. Jurisprudencia. **EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general

como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.

Amparo en revisión 1629/2004. Inmobiliaria Dos Carlos, S.A. de C.V. 24 de Agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 985/2005. Ernesto Mendoza Bolaños y otros. 7 de Septiembre de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1914/2005. Operadora de Hoteles de Occidente, S.A. de C.V. y otras. 18 de Enero de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 459/2006. Mary Adriana Quezada Curiel. 10 de Mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Amparo directo en revisión 1379/2006. Francisca Viveros Barradas. 4 de Octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 97/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de Noviembre de dos mil seis.

Ejecutorias: 1.- Registro No. 19792. Asunto: AMPARO EN REVISIÓN 1629/2004. Promovente: INMOBILIARIA DOS CARLOS, S.A. DE C.V. Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIV, Noviembre de 2006; Pág. 30; 2.- Registro No. 20552. Asunto: AMPARO EN REVISIÓN 1914/2005. Promovente: OPERADORA DE HOTELES DE OCCIDENTE, S.A. DE C.V. Y OTRAS. Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVI, Diciembre de 2007; Pág. 113; Voto particular: 1.- Registro No. 20683. Asunto: AMPARO EN REVISIÓN 1629/2004. Promovente: INMOBILIARIA DOS CARLOS, S.A. DE C.V. Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIV, Noviembre de 2006; Pág. 85.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Agosto de 1995. Página: 71. P. L/95. Tesis Aislada. **EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES.** El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV,

constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de Abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de Agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número L/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de Agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Agosto de 2009. Página: 97. Tesis: 2a./J. 94/2009. Jurisprudencia. **AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO EN QUE SE CUESTIONA UNA NORMA FISCAL QUE SE ESTIMA INEQUITATIVA PORQUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE LOS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. ANTE LA POSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR AL QUEJOSO EN EL GOCE DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL VIOLADA, EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE Y EN EL DIRECTO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO ES OPERANTE.** No se actualiza la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el numeral 80, interpretado en sentido contrario, ambos de la Ley de Amparo, cuando en un juicio de garantías se impugna una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes jurídicamente deben considerarse iguales -entre ellos el quejoso-. Lo anterior deriva de la posibilidad jurídica de restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, pues de estimarse inequitativa la norma reclamada los efectos de la concesión de amparo se traducirán en hacer extensivo al agraviado el beneficio previsto en el precepto jurídico declarado inconstitucional, sin poder considerar lo contrario, o sea, estimar que es imposible que tenga efectos esa determinación, pues ello impediría salvaguardar el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, al no operar dicha causa de improcedencia, no debe sobreseerse en el juicio, tratándose de amparo indirecto, ni declarar inoperantes los conceptos de violación, en amparo directo, aduciendo la imposibilidad de materializar, en tal supuesto, los efectos restitutorios que son propios del juicio constitucional; en consecuencia, de no actualizarse diverso motivo de improcedencia, debe estudiar el fondo planteado respecto de la inconstitucionalidad de la norma.

Contradicción de tesis 61/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de Junio de 2009. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Amalia Tecona Silva.

Tesis de jurisprudencia 94/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de Julio de dos mil nueve.

Ejecutoria: 1.- Registro No. 21723. Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 61/2009. Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DÉCIMO Y TERCERO, AMBOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXX, Agosto de 2009; Página 97”.

De la revisión de los criterios jurisprudenciales anteriormente citados en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra

categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todas los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31 constitucional, fracción IV, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

4.6.3.2. Equidad y proporcionalidad.

Por proporcionalidad entendemos, aquel principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, es decir, afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

La equidad podemos definirla como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica emitida, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fecha de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.

La equidad tributaria significa que los causantes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Ambos conceptos están supraordenados al valor genérico de justicia, que como especies de la misma contienen las siguientes diferencias:

- La proporcionalidad atiende la capacidad económica del sujeto pasivo en los impuestos y al costo en las demás cargas fiscales; y, la posible distribución jurídica de las cargas fiscales en todas las fuentes de riqueza de una nación; equidad se refiere al problema de la igualdad de los sujetos pasivos ante el hecho imponible.
- La proporcionalidad tiene relación normativa con la situación financiera de la Federación, Estado y Municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad económica; la equidad se refiere a la correcta normatividad aplicable a ese universo de contribuyentes frente a la ley fiscal en particular.
- La proporcionalidad se logra mediante la aplicación de tasas, cuotas o tarifas; la equidad connota a la obligación fiscal, porque se refiere a sus elementos internos; inclusive a los de la proporcionalidad.
- La proporcionalidad es siempre razón de progresividad; la equidad es razón de igualdad del pago del gravamen.

- La proporcionalidad impacta en la desigualdad real del universo de contribuyentes, ya que afecta en mayor medida a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica, debido a la necesidad de una tasa progresiva; la equidad pugna por la igualdad dentro de la proporcionalidad, exigiendo tratamiento idéntico en cada nivel de proporcionalidad.

- La proporcionalidad atiende a la materialidad tributaria puesto que se relaciona con el pago de la contribución, mientras que la equidad se satisface en la formalidad normativa.

**CAPÍTULO V.
VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA POR LA LEY DEL
IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.**

5.1. GENERALIDADES DE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO (LIDE).

A mediados del año 2007, el gobierno federal a iniciativa del Presidente de la República emitió un proyecto de reforma fiscal para el año 2008; en esa iniciativa estaba incluido un nuevo impuesto, que en su momento fue llamado Impuesto contra la informalidad, este impuesto según el Ejecutivo Federal, nace como consecuencia de la gran evasión fiscal que existe en México, como son la economía informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas, así como la creación de esquemas sofisticados para evadir el pago de contribuciones, entre otros.

Dicho impuesto era un intento de ampliar la base de contribuyentes en nuestro país y lograr que todo ese amplio sector de la población económicamente activa, que se mueve en la informalidad y que realizando actividades productivas sin pagar un centavo de impuestos, finalmente pagara.

La finalidad primordial de esta iniciativa fue crear un mecanismo que impulsara al cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR) y que desalentara las medidas evasivas de su pago, es por ello que para este impuesto no se toman en cuenta los depósitos realizados a través de medios distintos del efectivo, por lo que las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación (auditoría fiscal), pueden verificar el origen de los recursos depositados, así como el debido cumplimiento de las obligaciones en materia del impuesto sobre la renta.

Esta fue la exposición de motivos del Ejecutivo Federal para la creación del Impuesto contra la Informalidad.

5.1.1. Sujetos del impuesto.

De conformidad con el artículo 1º de la LIDE son sujetos del mismo, las personas físicas y morales, respecto de:

“Los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera que realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan en las instituciones del Sistema Financiero”.

Este mismo ordenamiento en su artículo 12 menciona que se entenderá por:

- Persona moral y sistema financiero, lo establecido en LISR.

- Depósito en efectivo:
 - Lo estipulado en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC).
 - La adquisición de cheques de caja en efectivo sin importar su monto.

5.1.1.2. Sujetos exentos.

De conformidad con el artículo 2º de la ley en comento, se encuentran exentas del IDE, las siguientes personas:

- La Federación, Entidades Federativas, Municipios y entidades de la Administración Pública Paraestatal que sean no contribuyentes del ISR.
- Las personas morales con fines no lucrativos, de conformidad con lo establecido en la LISR.
- Las personas físicas y morales por los depósitos acumulados que realicen en un mes por un monto de hasta veinticinco mil pesos (quince mil pesos a partir de Enero de 2010) en todas las cuentas que tengan a su nombre en una misma institución del Sistema Financiero.

- Las instituciones del Sistema Financiero por los depósitos en efectivo derivados de sus actividades propias.
- Los agentes diplomáticos.
- Las personas físicas y morales por los depósitos que realicen en cuentas aperturadas con motivo del otorgamiento de un crédito, hasta por el monto del crédito otorgado.

5.1.2. Base y tasa.

De conformidad con el artículo 3º, la tasa será del dos por ciento (TRES POR CIENTO a partir de Enero del presente año) y se aplicará al excedente de los depósitos acumulados en un mes, superiores a veinticinco mil pesos (quince mil pesos a partir de Enero de 2010).

5.1.3. Recuperación del IDE recaudado.

5.1.3.1. Recuperación en pagos provisionales.

En el artículo 8º del mencionado ordenamiento, se establece la recuperación en pagos provisionales del IDE recaudado, precisando el siguiente orden para su recuperación:

- Acreditándolo contra el ISR propio.
- Acreditándolo contra retenciones de ISR.
- Compensándolo contra otras contribuciones federales en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF).
- Solicitando devolución, siendo necesario contar con declaratoria de contador público registrado.

5.1.3.2. Recuperación en declaración anual.

Por su parte, el artículo 7° de la misma ley precisa que el IDE que no haya sido acreditado, compensado o solicitado en devolución podrá ser recuperado en la declaración del ejercicio, siguiendo el mismo orden establecido en el artículo 8° con la diferencia de que para la devolución, no será necesaria la declaratoria del contador público registrado.

5.1.4. Sistema financiero.

El Sistema Financiero jugará un papel muy importante en el funcionamiento de este impuesto, debido a que será el obligado a recaudar el IDE, de conformidad con el artículo 4°, donde además se establece que deberá proporcionar información del IDE recaudado, del no recaudado por falta de

fondos en las cuentas de los contribuyentes, así como entregar constancias del IDE recaudado a sus cuentahabientes.

Esto representará una carga administrativa importante para las instituciones que componen el sistema financiero, debido a que en la Resolución Miscelánea se precisa la información que deberán proporcionar y conservar, la cual es muy detallada y abundante.

Por último, vale la pena comentar que el Sistema Financiero será responsable solidario del IDE no recaudado, cuando no comunique al Sistema de Administración Tributaria (SAT) que no se recaudó por falta de fondos, o cuando habiendo fondos en la cuenta no lo recaude.

5.2. DERECHO COMPARADO.

Encontramos que países de Latinoamérica como Argentina, Brasil, Venezuela, Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú, desde la década de los ochentas, han impuesto gravámenes a las operaciones bancarias realizadas en efectivo, utilizando este tipo de impuestos de manera temporal; en situaciones de grave crisis económica nacional.

Estamos así ante un impuesto cuyo fin es responder a la necesidad urgente del Estado para hacerse de recursos, ya sea por la existencia o inminencia de una crisis económica en el país.

Notemos el caso de Venezuela, cuyo Congreso aprobó el denominado *Impuesto a las transacciones financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica*, con vigencia de 2007 a 2008 y que resultó derogado el 12 de Junio de este año, debido a que los excedentes petroleros aseguran los ingresos que Venezuela necesita para sufragar los gastos públicos.

De lo anterior podemos deducir que, exclusivamente en supuestos de emergencia económica se instala un impuesto de estas características y desaparece tan pronto como se recobra el equilibrio presupuestal federal.

En México, las autoridades crean un impuesto con fines altamente recaudatorios, solo que en esta ocasión se rebasa a los sujetos afectados, ya que lo causarán todos los titulares de cuentas bancarias, estén o no inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes afectando en forma negativa y de manera inmediata su patrimonio.

5.3. PRINCIPALES CONSIDERACIONES RESPECTO A LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IDE.

Al respecto, comentamos algunas de las consideraciones que se hicieron valer por diversos abogados, a fin de acreditar la posible violación a dichos principios.

Antecedentes.

“1. El primero de Julio de 2008 entró en vigor el Decreto por el que se expide la LIDE, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el primero de Octubre de 2007, y conforme al cual se causa dicho impuesto respecto de la totalidad de los depósitos en efectivo que realicen las personas en cuentas abiertas ante instituciones del Sistema Financiero, a una tasa de 2% (dos por ciento) sobre los depósitos gravados (excluyendo el monto de depósitos exentos).

2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 4º, fracción I, de la LIDE, las instituciones del Sistema Financiero, como las casas de bolsa o las instituciones de crédito, procedieron a efectuar el último día de Julio de 2008, la primera recaudación del impuesto; por ello, muchos contribuyentes pudieron comprobar en sus estados de cuenta de ese mes dicha operación, la cual constituyó para efectos de la procedencia del juicio de amparo, el primer acto de aplicación de esa ley.”²⁹

5.3.1. Violación del principio de proporcionalidad tributaria, al determinar una carga impositiva sobre situaciones que no inciden en forma positiva en el patrimonio del sujeto pasivo.

La LIDE, en específico en sus artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 7º y 8º, es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por las siguientes razones:

²⁹ Práctica Fiscal, Laboral y Legal- Empresarial, *Impuesto a los depósitos en efectivo. Consideraciones de inconstitucionalidad*, número 519, Septiembre 2008, Tax Editores, D1. www.practicaefiscal.com.mx

De acuerdo con el artículo constitucional supracitado, se requiere para la validez constitucional de las contribuciones en su género y en particular la de los impuestos, la satisfacción de los siguientes requisitos, mismos que ya se han analizado, y que a falta de alguno de éstos necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución:

- a) que sean establecidos en ley;
- b) que sean determinados con exactitud los caracteres esenciales de la contribución: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago;
- c) que sean proporcionales y equitativos; y
- d) que se destinen al pago de los gastos públicos.

Cuando los tributos son proporcionales y equitativos se respetan las garantías de los contribuyentes, es decir, que el gravamen respeta la capacidad contributiva del sujeto pasivo y se trata igual a los iguales y desigual a los desiguales (equidad).

En este sentido, aplica el siguiente criterio judicial:

“Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte. Página: 144. Jurisprudencia. **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la

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

“Las disposiciones tildadas de inconstitucionales no cumplen con los principios referidos, ya que la carga tributaria no está en función de la real

capacidad contributiva de las personas, pues para determinar la carga impositiva se toman en cuenta los depósitos en efectivo que reciben en cualquier cuenta que tengan a su nombre en instituciones financieras, lo cual no necesariamente constituye un hecho o situación que incrementa el patrimonio de los causantes del impuesto.

En la iniciativa que presentó el Presidente de la República ante el Congreso de la Unión, en el mes de Junio de 2007, expuso los siguientes motivos o justificaciones del IDE, que originalmente se denominó impuesto contra la informalidad:

En ese sentido, a efecto de impactar a este tipo de contribuyentes, se propone a esa Soberanía la emisión de la Ley del Impuesto contra la Informalidad, la cual tiene por objeto incorporar una nueva contribución federal, complementaria del impuesto sobre la renta y auxiliar en el control de la evasión fiscal.

Derivado de lo anterior, como tributo complementario del impuesto sobre la renta, se plantea que el impuesto contra la informalidad sea un gravamen de control del flujo de efectivo, que impacte en quienes obtienen ingresos que no son declarados a las autoridades fiscales. Lo anterior, permitirá ampliar la base de contribuyentes logrando una mayor equidad tributaria.³⁰

Entendamos al IDE como una contribución complementaria de un impuesto directo (ISR) que grava los ingresos de las personas, y que supuestamente debe impactar a aquéllas que obtienen ingresos no declarados a las autoridades fiscales; sin embargo, contrariamente a las afirmaciones

³⁰ *Ibíd.em.*, D1-D2.

expuestas en la exposición supracitada, el IDE es una contribución que no es complementaria del ISR, que grava hechos o situaciones que no están relacionados con la obtención de los ingresos y que termina imponiendo una carga impositiva sobre elementos que no inciden en forma positiva en el haber patrimonial de las personas.

Como ya hemos mencionado, según el multicitado artículo 1° de la LIDE, los hechos o situaciones jurídicas que causan el impuesto son esencialmente dos:

1. Recibir o percibir depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera.
2. Que tales depósitos se realicen en cuentas abiertas en instituciones que forman parte del Sistema Financiero.

Al respecto, el artículo 12 fracción primera, de la LIDE considera como instituciones del Sistema Financiero a las siguientes:

- Las precisadas en el artículo 8° de la LISR (instituciones de crédito, de seguros, fianzas, arrendadoras financieras, casas de bolsa, casas de cambio, entre otras).
- Las sociedades operadoras de sociedades de inversión.

- Las sociedades que prestan servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

“Así, lo que causa ese gravamen complementario del ISR son esencialmente los depósitos en efectivo que se realizan en las cuentas abiertas en instituciones del Sistema Financiero. Sin embargo, cuando se hace referencia a un depósito, no significa necesariamente que las personas reciban o perciban un ingreso, ya que la causa o motivo de los depósitos puede tener su origen en hechos o situaciones jurídicas, que no derivan en un incremento en el haber patrimonial de las personas, que no son objeto del ISR, como son los préstamos o que constituyen ingresos que no están gravados por esta ley (ingresos exentos).

Por tanto, el IDE no sólo contradice los motivos o razones de su creación, sino que también termina imponiendo una carga impositiva sobre hechos o situaciones que no tienen la naturaleza de ingresos y que tampoco constituyen un incremento positivo en el patrimonio de los sujetos pasivos, de tal forma que se impone una obligación de pagar un impuesto sobre un objeto que no refleja la auténtica capacidad económica del causante”.³¹

5.3.2. Violación del principio de equidad tributaria, al otorgar un trato diferenciado a hechos o situaciones que objetivamente son similares.

Como hemos venido manifestando y de acuerdo con el artículo 1º de la LIDE, el impuesto lo causan las personas físicas o morales por todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del

³¹ *Ibidem.*, D4.

Sistema Financiero, es decir, sólo los depósitos en efectivo encuadran dentro del objeto del impuesto, quedando fuera los depósitos efectuados a través de medios distintos.

“Para tal efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en múltiples criterios jurisprudenciales ha definido el principio de equidad tributaria sosteniendo que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que a su vez implica que las normas tributarias deben tratar de manera desigual a los que se encuentren en una situación diversa. El principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que haya, para esto, una justificación objetiva y razonable. El valor superior que persigue el principio de equidad 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”.³²

Tales conceptos han sido tomados, entre otros, de los criterios jurisprudenciales que enseguida se transcriben:

“Novena época. Instancia: pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, página 36. **EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer

³² Idem.

discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Junio de 1997. Página: 43. Tesis: P./J. 41/97. Jurisprudencia. **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la

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

Desde el punto de vista jurídico y de hecho, no existe una diferencia objetiva entre un depósito en efectivo mediante cheque o transferencia electrónica, pues en todos los casos se trata de depósitos en cuentas abiertas ante instituciones del Sistema Financiero, en los que las propias normas reguladoras de esas operaciones no establecen ningún tratamiento diferenciado; sin embargo, la LIDE excluyó como actos objeto o causantes del impuesto a cualquier clase de depósitos que no sea en efectivo, de tal forma que incorpora un tratamiento injusto y desigual en perjuicio de los contribuyentes que realizan depósitos en efectivo.

“Asimismo, el fin extrafiscal que pretende justificar ese tratamiento desigual es inexacto, ya que la norma jurídica no sólo impacta a las personas que no están dadas de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o que no declaran la totalidad de sus ingresos, sino a todas las personas que

realizan esos depósitos, con independencia del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que constituye otra violación a la garantía de equidad, ya que las normas impugnadas no establecieron un tratamiento diferenciado para aquellos sujetos que no se encuentren dentro de la economía informal, que sí declaran los ingresos percibidos, pero que injustificadamente las normas les otorgan un tratamiento igual, no obstante que existen elementos objetivos que debieron ser tomados en cuenta para dar un tratamiento diferenciado respecto de las personas que están dadas de alta en el RFC”.³³

Podemos decir que la LIDE no sólo otorga un trato desigual a todos los sujetos pasivos respecto de situaciones que objetivamente no son diferentes, como es el caso de los depósitos en cuentas del Sistema Financiero, sino que también se da un trato igual a sujetos del tributo que se ubican en diferentes situaciones, es decir, se establece un mismo régimen que pretende combatir la informalidad pero no se incorpora ningún tratamiento diferenciado respecto de aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales; de tal forma que termina estableciendo un sistema injusto en perjuicio de los contribuyentes, al imponer un gravamen sobre la totalidad de los depósitos en efectivo que reciben.

Sin embargo, el artículo 2º, fracción III, de la Ley en mención establece que no se pagará ese impuesto respecto de los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas de las personas físicas y morales, hasta por un monto acumulado de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.), en cada mes del ejercicio fiscal. Por consiguiente, por el excedente de dicha cantidad se pagará el impuesto a los depósitos en efectivo en los términos de esa ley; igualmente, el monto señalado se determinará considerando todos los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del Sistema Financiero.

³³ *Ibidem*, D5.

En relación con lo antes mencionado, es importante aclarar que el monto de exención se fijará en forma autónoma, respecto de cada institución financiera, de tal manera que la suma de los depósitos sólo juega respecto de todas las cuentas abiertas en una misma institución y no en la totalidad de las instituciones que forman el Sistema Financiero. Para ello elaboramos el siguiente ejemplo:

Un contribuyente efectúa los siguientes depósitos en cuentas distintas pertenecientes a diversas instituciones del Sistema Financiero:

Banco A: Tiene cuatro cuentas. Cuenta uno: \$5,500 (cinco mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Cuenta dos: \$3,500 (tres mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Cuenta tres: \$4,500 (siete mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Cuenta cuatro: \$7,500 (siete mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Estos depósitos en efectivo hacen un total de \$21,000 (veintiún mil pesos 00/100 M.N.) depositados en el Banco A.

Banco B: Tiene tres cuentas. Cuenta uno: \$4,500 (cuatro mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Cuenta dos: \$2,500 (dos mil quinientos pesos 00/100 M.N.). Cuenta tres: \$8,000 (ocho mil pesos 00/100 M.N.). Estos depósitos en efectivo hacen un total de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) depositados en el Banco B.

Casa de bolsa: Cuenta única: \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.).

Nos podemos dar cuenta que el contribuyente tiene diversas cuentas manejadas por tres instituciones financieras diferentes. El total de depósitos en

efectivo en las tres instituciones es de \$51,000 (cincuenta y un mil pesos 00/100 M.N.); sin embargo, la fracción III del artículo 2° de la LIDE dispone lo siguiente:

“... el monto señalado en el párrafo anterior, se determinará considerando todos los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero.”

Por tanto, para determinar el monto de la exención se deben considerar todos los depósitos, en todas las cuentas, en una misma institución del Sistema Financiero, pero no se deben considerar todas las instituciones, de tal forma que el cálculo se hará institución por institución, en forma autónoma; así, en cuanto a los depósitos efectuados en el ejemplo anterior, el contribuyente sólo pagaría el IDE respecto del excedente de los \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) de los depósitos realizados en el Banco A; de tal forma que el impuesto se pagaría sobre una base de \$6,000 (seis mil pesos 00/100 M.N.) ya que los demás depósitos estarían exentos.

Con base en lo dispuesto en los artículos 1° y 2°, fracción III, de la multicitada LIDE, podemos advertir una clara violación del principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que las normas tachadas de inconstitucionales otorgan un tratamiento diferenciado a las personas físicas o morales que efectúan depósitos en efectivo que exceden de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) y que tienen cuentas con diversas instituciones financieras, en perjuicio de las personas que realizan depósitos en efectivo superiores a esa cantidad, pero que sólo tienen cuentas en una misma institución del Sistema Financiero, no obstante que no existe ningún elemento que objetivamente pueda diferenciar a dichos

contribuyentes con base en el número de cuentas que tienen en diversas instituciones del Sistema Financiero.

“Aunado a ello y con mayor claridad, no existe justificación para otorgar dicha exención en relación con el número de cuentas abiertas en diferentes instituciones financieras, en perjuicio de aquellos contribuyentes que tienen varias cuentas abiertas ante la misma institución financiera. En efecto, las normas impugnadas otorgan un tratamiento preferencial a los contribuyentes que realizan depósitos en efectivo en cuentas abiertas en diferentes instituciones financieras, en perjuicio de aquellos contribuyentes que si bien es cierto que tienen varias cuentas, las mismas son manejadas o administradas por la misma institución financiera”.³⁴

En este orden de ideas, el artículo 2º, fracción III, otorga una exención de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.), respecto de todos los depósitos realizados en diversas cuentas abiertas en una misma institución financiera, de tal forma que si una persona efectúa varios depósitos en varias cuentas, que exceden de ese monto, pero las cuentas están abiertas en diversas instituciones, automáticamente tendrá un mayor beneficio o exención a diferencia de aquella persona que realiza los depósitos en una misma institución. Por ejemplo:

- Un contribuyente efectúa un depósito de \$75,000 (setenta y cinco mil pesos 00/100 M.N.) en una misma institución de crédito y en una misma cuenta bancaria. A dicho contribuyente se le recaudará el IDE sobre el excedente de los \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.), es decir, \$60,000 (sesenta mil pesos 00/100 M.N.) causarán el pago del impuesto

³⁴ Ibídem, D8.

al 3% (tres por ciento) y se le recaudarán \$1,800 (mil ochocientos pesos 00/100 M.N.).

- Un segundo contribuyente efectúa el mismo depósito mensual de \$75,000 (setenta y cinco mil pesos 00/100 M.N.) en una misma institución de crédito, pero en tres cuentas bancarias diferentes, de tal forma que en cada una de esas cuentas se depositan \$25,000 (veinticinco mil pesos 00/100 M.N.). Al igual que el primer contribuyente, se le recaudará el IDE sobre el excedente de los \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) esto es, \$60,000 (sesenta mil pesos 00/100 M.N.) causarán el pago del impuesto al 3% (tres por ciento) y se le recaudarán \$1,800 (mil ochocientos pesos 00/100 M.N.).
- Un tercer contribuyente efectúa el mismo depósito mensual de \$75,000 (setenta y cinco mil pesos 00/100 M.N.) pero en cinco cuentas bancarias diferentes, que fueron abiertas en cinco instituciones de crédito diferentes, de tal forma que en cada una de esas cuentas se depositan \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.). A diferencia de los dos contribuyentes anteriores, este último efectuó los depósitos en instituciones financieras diferentes, de tal forma que no se le recaudará ningún impuesto, pues cada cuenta bancaria abierta en diferentes instituciones bancarias goza de la exención de los \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.), de tal suerte que este contribuyente, no obstante que efectuó depósitos que hacen un total de \$75,000 (setenta y cinco mil pesos 00/100 M.N.), no pagará el IDE.

Del ejemplo anterior podemos decir que:

1. Los tres contribuyentes realizaron las situaciones jurídicas que causan el pago del impuesto

2. Dos de ellos pagarán el impuesto, pues al no tener cuentas abiertas en diferentes instituciones financieras, no podrán extender el importe de la exención, lo que constituye una clara violación del principio de equidad tributaria, en perjuicio del contribuyente que también tiene varias cuentas, pero que son manejadas o llevadas por la misma institución financiera.

La única diferencia es el hecho de que los depósitos son realizados en diversas cuentas abiertas en diversas instituciones financieras, lo cual objetivamente no tiene soporte alguno para otorgar ese tratamiento privilegiado.

Buscando que la norma fuera justa y equitativa, la exención debió efectuarse en relación con cada una de las cuentas, sin importar que fueran llevadas o administradas por diversas instituciones financieras, de tal forma que la exención de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) aplicara por cada cuenta, sin la injustificada diferencia de que fueran llevadas por diversas instituciones financieras. Aunado a ello, debemos insistir en que la fijación arbitraria de \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.) como importe de exención constituye un criterio que por sí mismo no es equitativo, pues no hay diferencias objetivas entre un depósito de \$24,000 (veinticuatro mil pesos 00/100 M.N.) de un depósito de \$26,000 (veintiséis mil pesos 00/100 M.N.).

“A mayor abundamiento, con la entrada en vigor de la LIDE no sólo se otorga un trato desigual a todos los sujetos pasivos respecto del monto de los depósitos exentos, sino que también se da un trato desigual respecto del número de cuentas abiertas en diversas instituciones financieras, lo cual constituye una violación del principio de equidad tributaria, pues en ambos casos no existe una justificación objetiva y razonable para otorgar dicho tratamiento diferenciado”.³⁵

El artículo 4º señala diversas obligaciones que tendrán las instituciones del Sistema Financiero en relación con este impuesto que de forma sucinta establece lo siguiente:

“Artículo 4. Las instituciones del sistema financiero tendrán las siguientes obligaciones:

I. Recaudar el impuesto a los depósitos en efectivo el último día del mes de que se trate.

Las instituciones del sistema financiero recaudarán el impuesto a los depósitos en efectivo indistintamente de cualquiera de las cuentas que tenga abiertas el contribuyente en la institución de que se trate.

Tratándose de depósitos a plazo cuyo monto individual exceda de \$15,000.00, el impuesto a los depósitos en efectivo se recaudará al momento en el que se realicen tales depósitos.

³⁵ *Ibidem*, D9.

Cuando una persona realice varios depósitos a plazo en una misma institución del sistema financiero, cuyo monto acumulado exceda de \$15,000.00 en un mes, dicha institución deberá recaudar el impuesto a los depósitos en efectivo indistintamente de cualquiera de las cuentas que tenga abiertas el contribuyente en ella. En el caso de que dicha persona no sea titular de otro tipo de cuenta en la institución que recibió los depósitos, ésta deberá recaudar el impuesto a los depósitos en efectivo, indistintamente, al vencimiento de cualquiera de los depósitos a plazo que haya realizado dicha persona.

Las instituciones del sistema financiero serán responsables solidarias con el contribuyente por el impuesto a los depósitos en efectivo no recaudado, cuando no informen a las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III de este artículo que los fondos de las cuentas del contribuyente no fueron suficientes para recaudar la totalidad de dicho impuesto, o bien, cuando no hubiesen recaudado el impuesto en los términos de esta fracción o de la fracción IV de este artículo.

II. Enterar el impuesto a los depósitos en efectivo en el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicho plazo no deberá exceder de los tres días hábiles siguientes a aquél en el que se haya recaudado el impuesto.

III. Informar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria el importe del impuesto a los depósitos en efectivo recaudado y el pendiente de recaudar por falta de fondos en las cuentas de los contribuyentes o por omisión de la institución de que se trate, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

IV. Recaudar el impuesto a los depósitos en efectivo que no hubiera sido recaudado en el plazo señalado en la fracción I de este artículo por falta de fondos en las cuentas del contribuyente, en el momento en el que se realice algún depósito durante el ejercicio fiscal de que se trate en cualquiera de las cuentas que tenga abiertas en la institución financiera que corresponda, haciendo el entero a la Tesorería de la Federación conforme a la fracción II de este artículo...

VII. Proporcionar anualmente a más tardar el 15 de febrero, la información del impuesto recaudado conforme a esta Ley y del pendiente de recaudar por falta de fondos en las cuentas de los contribuyentes o por omisión de la institución de que se trate, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general..."

Entonces, si no hay fondos en la(s) cuenta(s) del contribuyente para hacer frente a la obligación de pago respectiva, procederán dos acciones en concreto:

- a) la institución se cobrará en el momento en que se realice algún depósito durante el ejercicio fiscal de que se trate en cualquiera de las cuentas del contribuyente, y, en caso de que no hubiera cobrado.
- b) informar al fisco federal sobre dicha circunstancia a más tardar el 15 de febrero -del año siguiente, se entiende-, para que el mismo proceda en consecuencia.

El artículo 5° de la ley concede a favor del Fisco Federal la facultad para determinar un crédito fiscal de manera directa a nombre del contribuyente sobre cuyos depósitos en efectivo no se pudo recaudar el IDE correspondiente.

Dicho *crédito fiscal* se le notificará al contribuyente para que en un plazo de diez días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad procederá al requerimiento de pago y posterior cobro del crédito, más la actualización y los recargos desde el momento en que la cantidad no pudo ser recaudada y hasta que sea pagada.

Finalmente, el numeral no lo dice pero para realizar el *posterior cobro del crédito* sin duda alguna, la autoridad fiscal utilizará el conocido procedimiento administrativo de ejecución, que no es otra cosa que el ejercicio de poder económico coactivo del Estado para hacer efectiva una obligación a su favor, esto es, el embargo para posterior remate de los bienes embargados.

Como se advierte, resulta sumamente delicado el hecho de que esta ley conceda ese tipo de facultades a favor del Fisco que en buena medida contravienen disposiciones legales contenidas en diversos cuerpos normativos, tales como el propio Código Fiscal Federal (CFF) y la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo (LPCA), que señalan un plazo mínimo de cuarenta y cinco días hábiles para iniciar formal defensa en contra de cualquier resolución emitida por la autoridad fiscal que determine contribuciones y sus accesorios.

En el caso particular, el contribuyente no contará con cuarenta y cinco días para defenderse, sino con un plazo mínimo de diez días para *manifestar lo que a su derecho convenga* conforme a dicha la ley.

A este respecto, advertimos que existe un universo importante de contribuyentes cuyas actividades en forma natural se realizan de primera mano en efectivo para posteriormente depositar esas cantidades en la(s) cuenta(s) bancaria(s) respectiva(s).

Quienes enajenan tarjetas prepagadas para telefonía celular o quienes enajenan diversos productos cosméticos a cierto sector de consumidores(as), reciben, por lo general, pagos en efectivo, razón por la que este impuesto puede ser de gran afectación, dado que en dicho pago, además del precio del bien, se involucra otro impuesto, por lo menos.

Pensemos en el caso de cualquiera de los mencionados que al enajenar cierto bien, cobran tanto precio como el impuesto al valor agregado (IVA), ambos en efectivo.

Este contribuyente -persona física o moral- depositará tales cantidades en su cuenta bancaria y en caso de que superen a lo largo del mes \$15,000 (quince mil pesos 00/100 M.N.), resentirá la retención por parte de la institución del Sistema Financiero, con la particularidad de que la retención se aplicará tanto por la parte del depósito que corresponda a la contraprestación (precio), como a la parte que corresponde al IVA.

Un caso, sin duda, de gravamen sobre gravamen, en donde el principio de proporcionalidad tributaria se vulnera claramente.

En efecto, en el caso comentado, el IDE, por más inverosímil que parezca, se causa sobre una base tributaria de pago de IVA en donde a mayor pago de IVA (traslado y cobro por el contribuyente) y depositado en efectivo, mayor pago de IDE.

El hecho de que la LIDE establezca una causación sobre la base de pago implícita de otro impuesto (impuesto sobre impuesto) genera sin duda una violación al principio de proporcionalidad tributaria en la medida en que no se atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ya que el pago -en este caso traslado y cobro- de un impuesto no guarda relación alguna con el patrimonio del contribuyente, sino que obedece a causas exógenas independientes del sujeto pasivo en sí.

Por ejemplo, si al legislador se le ocurre imponer un impuesto de ochenta por ciento a la venta de determinado producto y tal impuesto es cobrado en efectivo por el contribuyente vía traslado, lo cierto es que el IDE se verá incrementado, siendo que en el caso nada tiene que ver con los verdaderos haberes del sujeto en comento.

En este tenor, es clara la violación al principio de proporcionalidad en materia tributaria, en virtud de que dentro del cálculo del impuesto (determinación de la base) se incluyen elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, como lo son otros impuestos y/o derechos.

El criterio anterior ha sido reconocido por la SCJN en la tesis de voz **"TENENCIA O USO DE VEHICULOS. EL ARTICULO 1o.-A, FRACCION II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR ELEMENTOS AJENOS A LA MANIFESTACION OBJETIVA DE RIQUEZA QUE CONSTITUYE EL HECHO IMPONIBLE, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA"**, misma que de forma analógica resulta plenamente aplicable al caso sujeto a estudio.

Es por ello que consideramos, en este aspecto, inconstitucional al IDE; sin embargo, el mismo habrá de ser sometido al juicio constitucional en donde la Suprema Corte, con todo y que existen criterios que apoyan nuestra postura, determinará en definitiva la constitucionalidad o inconstitucionalidad de este impuesto, sin que para el caso -según los últimos precedentes de nuestro máximo tribunal- sea realmente relevante que hubiera tomado tal o cual postura en lo tocante al análisis y decisión de un gravamen.

Más aún, de llegarse a otorgar el amparo a favor de algún particular, tendrá éste que lidiar en un momento dado con la ejecución de la sentencia, evento que también se traduce en una labor propia de superdotados ante la pasividad e inactividad que en muchas ocasiones los juzgados de distrito -no todos, claro está- suelen tomar sobre el particular.

Resta decir que nuestro papel como asesores, litigantes, consejeros, Etc., en la iniciativa privada es precisamente alertar sobre lo que advertimos que está mal en los diversos cuerpos normativos que regulan la actividad de un particular; sin embargo, se deberá procurar una crítica constructiva y no árida que nos lleve a la consecución última del bien común. Eso es lo que se pretende con estas breves líneas.

5.4. RELACIÓN DE LA LIDE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

En nuestra opinión, el legislativo intenta confundir a los particulares al señalar que no habrá costo fiscal para los contribuyentes que pagan impuestos; sin embargo, por la mecánica de la aplicación del impuesto los supuestos mecanismos de recuperación pueden resultar engañosos.

Se trata de un gravamen que desde sus inicios se planteó como una medida para combatir el comercio informal, se pretendía incrementar la recaudación tributaria al combatir una de las vías de evasión fiscal más importantes en nuestro país, como lo constituye el denominado comercio informal, es decir, la prestación de servicios y la venta de bienes sin la debida expedición de documentación comprobatoria que reúna requisitos fiscales, o bien, al amparo de actividades realizadas sin haber sido declaradas ante el Fisco Federal.

Hasta ahí todo parecía indicar que se trataba de una medida justa, razonable, pues aquéllos que no presentan periódicamente su declaración de impuestos serían debidamente captados por el Sistema de Administración Tributaria con la ayuda de los bancos y con un gravamen que aparentemente ayudaría a que la gente no tuviera problemas de presunto *lavado de dinero*.

Sin embargo, por el contenido de las disposiciones de tal impuesto era evidente que no iba dirigido al sector informal sino que los principales contribuyentes del mismo lo serían, una vez más, aquéllos ya cautivos, por lo que en vez de modificar sus disposiciones para adecuarlo a su supuesto objetivo, simplemente le cambiaron el nombre al de Impuesto a los Depósitos

en Efectivo y se olvidaron de la intención de realmente establecer un gravamen al sector informal.

Por lo anterior, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, es inconstitucional al ser desproporcional e inequitativo para aquellos contribuyentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos por la venta al público en general y cobran esos ingresos en efectivo.

Se deben de advertir, entre otros, dos elementos esenciales en la carga tributaria que impone el Estado: ***la igualdad y la proporcionalidad.***

El impuesto no grava la verdadera capacidad contributiva (sino que grava una actividad que no siempre es un signo de riqueza acumulada, es decir, no grava ingresos, no grava utilidad, no grava valor de actos o actividades, no grava posesión, no grava tenencia, no grava incremento de haber patrimonial) dejando en estado de indefensión a los gobernados que por su actividad económica obtienen mayores ingresos respecto de los que obtienen ingresos en menor proporción, violentando la garantía de proporcionalidad y equidad tributaria.

La integración de los depósitos que un contribuyente pueda realizar en un mes no sólo se compone por una utilidad fiscal del contribuyente, sino otros factores externos a los actos de comercio realizados que puedan culminar con un depósito, ocasionándole al contribuyente un detrimento en su patrimonio, porque no habría margen a obtener una utilidad durante el mes, lo que ocasionaría con el transcurso del tiempo, una pérdida inevitable.

Indudablemente estamos obligados a cuestionar los aspectos de proporcionalidad, equidad y legalidad de dichos tributos, ya que de manera clara dicha ley, viola el principio de igualdad tributaria, ya que si bien es cierto, dicho impuesto fue creado con la finalidad de obtener recursos que se destinaran al gasto público, y que persigue de manera primordial un fin extrafiscal, como lo es el de servir como auxiliar en el control de la evasión fiscal, ya que a través de su implementación se pretende detectar a personas que reciben dinero en efectivo, sin pagar Impuesto sobre la Renta (ISR), cuando éstos se encuentran obligados a ello, por lo que con esto se supondría que únicamente serían afectadas con dicha ley o impuesto, aquellas personas que realicen actividades económicas y comerciales, sin estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien que estándolo, omiten declarar dicho ingreso para efectos de evadir el pago del ISR, y con dicha medida se pretende desalentar las medidas evasivas de su pago.

Sin embargo, las disposiciones que se encuentran contenidas en esta ley, no son congruentes con el objetivo primordial anteriormente señalado, ya que el impuesto lo causarán no solo quienes evadan el ISR, estando obligados a pagarlo, sino que también se verán obligadas aquellas personas que están exentas del ISR o peor aún, que no son objeto de dicho impuesto.

Es por lo que esta situación deviene en inconstitucionalidad; ya que esta ley no solo no tiene un sustento en sus finalidades y motivos de existencia, sino que además es evidente la violación al principio de igualdad o equidad tributaria, en virtud de no grava los depósitos realizados por otros medios como cheques o transferencias electrónicas, bajo el argumento de que en esos casos la autoridad tiene elementos para poder rastrear y determinar el origen de los recursos, lo que nos resulta absurdo ya que realizar operaciones por dichas vías, de ninguna manera garantiza que los recursos con que se realizan dichas

operaciones han sido declarados para fines de ISR, y por lo tanto, para poder verificarlo la autoridad deberá ejercitar sus facultades de comprobación.

Es inadmisibles, el que este impuesto grave a las personas que teniendo diferentes cuentas bancarias en una sola Institución Financiera, que realicen diversos depósitos en sus diferentes cuentas y que rebasen el monto exento de quince mil pesos en un mes mientras que otras podrían estar haciendo los mismos depósitos en cuentas de diversas Instituciones, rebasando el monto exento y no pagar ni un centavo de impuesto, así que nos preguntamos ¿cuál es la diferencia jurídicamente hablando entre una persona que deposita cincuenta mil pesos en un mes en una misma institución de otra que lo hace en distintas instituciones sin rebasar el tope exento?.

Otro supuesto objetivo de dicha ley, era no afectar a las personas que reciben depósitos de baja cuantía de forma mensual y con el propósito de evitar que el gravamen llegara a impactar las operaciones que ordinariamente un individuo o una familia requiere para la satisfacción de sus necesidades básicas; al determinar que el impuesto solo se causa sobre los depósitos en efectivo que excedan los quince mil pesos en un mes, nos resulta por de más interesante el estudio del legislador en donde determinó que dicha cantidad resulta ser el mínimo necesario para cubrir necesidades básicas, y que consideró oportuno el exentar los depósitos en efectivo hasta por dicha cantidad, por lo que tomando en consideración esta determinación de los legisladores, bajo dicho argumento, hemos de preguntarles: ¿Por qué para el pago de Impuesto sobre la Renta no se exenta de igual forma a todos los ingresos de personas físicas hasta por quince mil pesos en un mes, si es que esta cantidad resulta ser necesaria para cubrir las necesidades básicas de la familia?, ¿por qué un asalariado tiene que pagar Impuesto sobre la Renta, por un ingreso mensual mucho menor a quince mil pesos en un mes, bajo el argumento de que dicha cantidad resulta ser la necesaria para cubrir lo

básico?, ¿acaso el asalariado y su familia son personas con menores necesidades básicas?.

De lo anterior concluimos que nuestros legisladores y órganos encargados de la Hacienda Pública emiten leyes, cuyos fines primordiales y finales son allegarse de fondos para un supuesto funcionamiento de los entes públicos, los cuales en lugar de contar con un patrimonio sólido e inalterable, resultan ser empresas llenas de carencias a punto de su fractura, por lo que dichas leyes fiscales, con carácter meramente recaudatorio, injustificadas ya que dejan de lado y en el abandono a las políticas sociales, traducidas a mejoras en las necesidades básicas de los mexicanos como un trabajo estable y bien remunerado, viviendas dignas, servicios de salud, servicios de educación y la oportunidad de obtener de nuestro Estado justicia, igualdad, protección y por las cuales vela nuestra máxima ley, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual se han olvidado nuestros legisladores al imponernos impuestos que resultan **necesarios** pero inconstitucionales.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Las contribuciones constituyen el sustento básico del presupuesto gubernamental, así que podemos decir que un Estado existe si tiene la capacidad de recaudar.

SEGUNDA. La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo que da origen a la obligación jurídica tributaria, la que debe entenderse como: la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.

TERCERA. Los principios constitucionales que en materia tributaria establezca cada Estado son los medios idóneos que permitirán acceder a un sistema tributario justo, y de su debida observancia depende, no sólo el establecimiento de impuestos materialmente justos, sino también la razonable aplicación y recaudación de los mismos; actividades que en virtud de la potestad tributaria del Estado corresponden al Poder Legislativo y al Ejecutivo a través de sus órganos administrativos respectivamente.

La potestad o poder tributario tiene *limitaciones de orden político y constitucional* que derivan de la forma de organización propia de cada Estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos que la Constitución nacional fija.

CUARTA. Uno de los pilares del Derecho Fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico, ya que siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

QUINTA. La capacidad contributiva, considera no sólo como requisito necesario para el establecimiento de impuestos la existencia de índices generales de riqueza; sino que además pone especial atención en las circunstancias personales o familiares del contribuyente, efectuando una individualización de la carga tributaria que resulta más justa para el contribuyente.

SEXTA. El mínimo exento, es una figura trascendental en la valoración del ámbito subjetivo del principio de capacidad contributiva, pues establece la cantidad mínima indispensable para vivir, misma que no sólo debe satisfacer la subsistencia del individuo sino permitirle llevar una vida digna.

SÉPTIMA. Capacidad contributiva y mínimo exento, son conceptos antagónicos, ya que aquélla inicia donde éste termina. De esta forma se garantiza el bienestar económico y social de la familia, célula básica de la sociedad cuya protección debe constituir una finalidad primordial del Estado.

OCTAVA. El principio de equidad contenida en la fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene por objeto evitar que el Poder Legislativo, en uso de su potestad tributaria, establezca contribuciones a los particulares en términos igualitarios para contribuyentes que entre sí se encuentren en situaciones objetivas de desigualdad y, viceversa, es decir, consiste en dar un trato igual a todos los contribuyentes obligados al pago de una contribución, siempre y cuando se encuentren en una misma situación jurídica de causación.

NOVENA. El principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes tres elementos primordiales:

- La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sea sólo una o dos de ellas las que soporten su totalidad.

DÉCIMA. La Constitución mexicana en materia tributaria reconoce los principios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, a través de la jurisprudencia estos principios se han confundido con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, por lo que no hallamos una definición precisa y sí encontramos una serie de fallos a través de los cuales se va elaborando, mediante ejemplos o especificaciones, el criterio de la igualdad.

El principio de igualdad no significa simplemente igualdad ante la ley, sino que la ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo.

La jurisprudencia ha establecido la posibilidad de la formación de diferencias y categorías de contribuyentes, siempre que sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la capacidad contributiva es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación. Llegamos a la conclusión que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden.

Legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador al establecer contribuciones. El cumplimiento de dichas garantías constituye la justicia tributaria, por lo que en nuestro país el principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejecución por parte

del Poder Legislativo con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial puede invalidar la ley que infrinja este principio.

BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Manual de Derecho Tributario*, PORRÚA, México, 2005.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial THEMIS, México, décima cuarta edición, 1999.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 2ª Ed., México, 1993.

CARRASCO IRIARTE, Hugo *Derecho Fiscal I*, 6ª Ed., IURE, México, 2007.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Curso de política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977.

DE ANDREA SÁNCHEZ, Francisco José y RIS ESTAVILLO, Juan José, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de la República, México, 1994.

DE JUANO, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario*, t I, Molachino, Rosario, Argentina, 1969.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, Limusa, 3ª ed., México 1990.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1977.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1983.

LERDO DE TEJEDA, Francisco, *Ley de la selva en materia fiscal*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, t I.

MARGAIN, Hugo B., *Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa*, México, 1958.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983.

PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en el marco de la técnica jurídica*, t II, Tecnos, Madrid, 1976.

REYES VERA, Ramón, *La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I. México, 1980.

RIVERA PÉREZ CAMPO, José, *Equidad y proporcionalidad de los impuestos*, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I, p 475.

SMITH, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo II, pág. 411, Publicaciones Cruz O., México, 1978.

VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1974.

HEMEROGRAFÍA:

GÉNOVA GALVÁN, Alberto, "El concepto de base imponible", CIVITAS. Revista de derecho financiero, N°43, 1984, p. 350.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Revista de jurisprudencia, Buenos Aires, 1943.

PONT MESTRES, *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero, N° 31, Madrid, 1981.

POVEDA BLANCO, Francisco, *El tipo de gravamen*, CIVITAS. Revista española de derecho financiero, N°58, 1988.

ROCHA DÍAZ, Salvador, *Estudio de la fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial*, revista del Tribunal Fiscal de la Federación, núm. 31, 3ª época, año III, julio 1990.

LEGISGRAFÍA:

Código de Comercio.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de los Impuestos a los Depósitos en Efectivo.

LINKOGRAFIA:

<http://dialnet.unirioja.es/>

<http://www.practicafiscal.com.mx>

http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/6/ard/ard3.htm#N6_23