



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

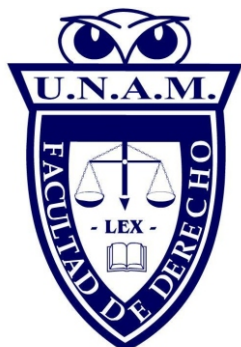
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 129 DEL  
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:  
DIANA PAOLA GONZÁLEZ MENDOZA



ASESOR: MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F.,

2012



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y**  
**FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 4 de junio de 2012.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ**  
**DIRECTOR GENERAL DE LA**  
**ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.**  
**Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **GONZÁLEZ MENDOZA DIANA PAOLA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 129 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**.

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 18 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

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

**Atentamente**  
**"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"**  
**Director.**



**FACULTAD DE DERECHO**  
**SEMINARIO**  
**DE**  
**DERECHO FISCAL**

**LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES**

**100 UNAM**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE MÉXICO  
1910 - 2010

*"Sólo si nos detenemos a pensar en  
las pequeñas cosas llegaremos a  
comprender las grandes"*

*José Saramago.*

## *DEDICATORIAS*

*A mi madre Laura Mendoza Anzaldo,  
por el maravilloso regalo de la vida.*

*A mis padres Esperanza Anzaldo Fuentes y Ramón  
Mendoza Servín, quienes me han enseñado el valor y el  
sentido de la vida y la felicidad, y a quienes agradezco  
infinitamente su apoyo pero sobre todo su amor, gracias a  
Ustedes soy lo que soy.  
Los amo.*

## *AGRADECIMIENTOS*

*A la Universidad  
Nacional Autónoma de  
México.*

*Por acogerme como una  
hija más y a la cual no  
terminaré de retribuir  
todo lo que me ha dado.  
Gracias Alma Mater.*

*A la Facultad de Derecho.*

*Por formar la conciencia  
del presente y del futuro  
en sus aulas, a través del  
conocimiento.*

*A mi maestro Miguel  
Ángel Vázquez Robles.*

*Por la transmisión de tan  
invaluable conocimiento y  
por enseñarme que la vida  
está llena de detalles.*

*A la Maestra Delia Luz  
Méndez Valles.*

*Por su paciencia y  
dedicación, gracias por  
permitirme compartir con  
Usted.*

*A Mauricio Tornero Salinas.*

*Quien fuera de las aulas ha influido de manera directa para esforzarme a ser.*

*Al Magistrado Andrés Linares Carranza.*

*Por todo el apoyo recibido de su persona.*

*Al Despacho Mancera, Tornero y Asociados, A.C.*

*Por darme la oportunidad de crecer profesionalmente y creer en mí.*

*A mi familia.*

*Por ser el motor de mi vida.*

*A mis hermanas Miriam y Lizbeth.*

*Por estar en todo momento a mi lado tendiéndome la mano.*

*A mi tía Alicia Mendoza Anzaldo.*

*Por todo lo que significa en mi vida, por lo que me ha dado y lo q me da.*

*A Adrianna Edyamín  
Morales González.*

*Por inyectarme vida,  
cariño y comprensión de  
manera desinteresada,  
pero sobre todo por ser la  
mejor hermana por  
elección.*

*A Diego Fernando  
Valverde Nuñez.*

*Quien me ha enseñado a  
mantener una sonrisa pese  
a cualquier adversidad.*

*A Hugo Roberto Pérez  
Lugo.*

*Gracias por su tiempo, sus  
conocimientos, sus consejos  
pero sobre todo por su  
amistad. ¿Sabes manejar?.*

*A Mario Menéndez  
Miranda.*

*Por darme innumerables  
motivos para conservar la  
fe y alcanzar mis ideales.*



# ÍNDICE

Pág.

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>I</b>
---------------------------	----------

## **CAPÍTULO I. BASE CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.**

1.1 Artículos constitucionales relacionados con las contribuciones .....	1
1.1.1 Artículo 73 fracción VII .....	1
1.1.2 Artículo 74 fracción IV .....	4
1.1.3 Artículo 31 fracción IV .....	6
1.2 Principios Constitucionales de las contribuciones .....	8
1.2.1 Generalidad .....	8
1.2.2 Proporcionalidad .....	9
1.2.3 Equidad .....	11
1.2.4 Legalidad .....	13
1.2.5 Destino al Gasto Público de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios y del Distrito Federal .....	15
1.2.6 Obligatoriedad .....	16
1.3 Elementos de las contribuciones .....	16
1.3.1 Sujetos .....	17
1.3.1.1 Sujeto Activo .....	18
1.3.1.2 Sujeto Pasivo .....	20
1.3.1.3 Responsables Solidarios y Tercero Auxiliar .....	21
1.3.2 Objeto .....	23
1.3.3 Base Gravable .....	23
1.3.4 Cuota, Tasa, Tarifa .....	24
1.3.5 Hecho Imponible .....	25
1.3.6 Hecho Generador .....	26
1.3.7 Obligaciones .....	28
1.4 Clasificación de los Impuestos .....	29
1.4.1 Impuestos Directos e Impuestos Indirectos .....	30
1.4.2 Impuestos Reales e Impuestos Personales .....	31
1.4.3 Impuestos Específicos e Impuestos Ad valorem .....	32
1.4.4 Impuestos Generales e Impuestos Especiales .....	32
1.4.5 Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales .....	32
1.4.6 Impuestos Alcabalatorios .....	33
1.4.7 Clasificación Legal .....	33

## **CAPÍTULO II. CLASIFICACIÓN TEÓRICA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.**

2.1 Adam Smith .....	35
2.1.1 Principio de Justicia.....	36
2.1.2 Principio de Certidumbre .....	38
2.1.3 Principio de Comodidad .....	39
2.1.4 Principio de Economía .....	40
2.2 Adolfo Wagner.....	41
2.2.1 Principios de Política financiera.....	42
2.2.2 Principios de Economía pública .....	43
2.2.3 Principios de Equidad o de repartición equitativa de los impuestos .....	43
2.2.4 Principio de Administración fiscal o principios de lógica en materia de Imposición .....	44
3.2 Harold H. Sommers .....	45
2.3.1 Principio de Capacidad de pago.....	46
2.3.2 Principio de Beneficio.....	46
2.3.3 Principio de Ingreso ganado.....	46
2.3.4 Principio de Ocupación plena.....	47
2.3.5 Principio de Conveniencia.....	47

## **CAPÍTULO III. LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

3.1 Antecedentes históricos del Impuesto sobre la Renta .....	48
3.1.1 Antecedentes históricos del Impuesto sobre la Renta en México .....	49
3.1.1.1 Ley del 20 de julio de 1921, “Impuesto del Centenario” .....	49
3.1.1.2 Ley de 21 de febrero de 1924, “Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas .....	50
3.1.1.3 Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.....	51
3.1.1.4 Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos del 31 de julio de 1931 .....	52
3.1.1.5 Ley del Impuesto sobre Ausentismo del 14 de febrero de 1934.....	52
3.1.1.6 Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales del 29 de agosto de 1936.....	53
3.1.1.7 Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939.....	53

3.1.1.8	Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941 .....	53
3.1.1.9	Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes del 29 de diciembre de 1948.....	55
3.1.1.10	Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 .....	55
3.1.1.11	Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 .....	56
3.1.1.12	Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980 .....	57
3.1.1.13	Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 2001 .....	57
3.2	Conceptos .....	58
3.2.1	Impuesto sobre la Renta .....	58
3.2.1.1	Personas Morales .....	62
3.2.1.2	Personas Físicas.....	63
3.3	Ingresos por enajenación de bienes .....	64
3.3.1	Elementos del impuesto.....	65
3.3.1.1	Sujetos .....	65
3.3.1.2	Objeto .....	66
3.3.1.3	Base.....	66
3.3.1.4	Tarifa.....	66
3.3.1.5	Obligaciones .....	66
3.3.1.6	Deducciones .....	67
3.3.1.7	Exenciones.....	68
3.4	Artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	71

## **CAPÍTULO IV. ARTÍCULO 129 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

4.1	Reglamento, concepto y base constitucional .....	78
4.2	Ingresos por enajenación de bienes .....	85
4.3	Transgresión al ejercicio de la facultad reglamentaria .....	88
4.4	Inconstitucionalidad del Artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta .....	90
<b>CONCLUSIÓN .....</b>		<b>93</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>		<b>99</b>

# INTRODUCCIÓN

Durante la realización de mis estudios en la Facultad de Derecho y en específico en mis clases de Impuesto sobre la Renta, abordamos el tema sobre la enajenación de bienes, en específico de casa habitación, rubro que se contempla la Ley de la materia, el cual hizo que me cuestionara respecto de cuanto tendría que pagar de este impuesto por este concepto, encontrándome a mi paso cuestiones bastante interesantes que analizar al respecto.

Así, el presente trabajo de investigación tiene como objeto el estudio pormenorizado de los artículos que sirven como fundamento constitucional y legal de las contribuciones que nos son aplicadas en la actualidad en materia de renta, en este caso, con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta dentro del rubro de personas que obtengan ingresos derivados de la enajenación de algún bien inmueble con característica de casa habitación. Dentro de la propia Ley antes referida se contempla una exención relacionada con esa actividad, lo que se traduce en un beneficio para dicha enajenación; tema que será el que se aborde en el presente trabajo de investigación dentro de los cuatro capítulos que lo integran.

En el Primer Capítulo se desarrollará la base constitucional de las contribuciones, esto es, el análisis de los preceptos Constitucionales en los que encuentra el sustento de las contribuciones en México, así como el estudio de los principios que emanan de los mismos, resultando vital el principio de reserva de Ley, con base en el cual el Congreso de la Unión es el competente para legislar en materia de contribuciones teniendo como Cámara de Origen la de Diputados. Asimismo se abordará la clasificación de los impuestos, así como sus elementos.

El Segundo Capítulo contemplará diversas opiniones sustentadas por teóricos, como es el caso de Adam Smith, el cual formula cuatro principios teóricos de las contribuciones que en la actualidad se toman en cuenta para la creación de

impuestos, y rigen las contribuciones existentes; de igual manera se estudiarán los principios creados por Adolf Wagner y Harold Sommers.

En el Tercer Capítulo se analizará el Impuesto sobre la Renta y la evolución histórica que ha tenido en nuestro País. Estudiando los sujetos, personas morales y personas físicas, haciendo énfasis en el tema que nos ocupa respecto de la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes. Y por último, en este Capítulo se tocará el tema de las exenciones, y en específico aquella que versa sobre la enajenación de casa habitación.

Por último, en el Cuarto Capítulo del presente trabajo de investigación se hablará del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su alcance y la base constitucional del mismo; se pretende demostrar con el presente trabajo de investigación, el artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede los principios constitucionales de las contribuciones al limitar el objeto de la exención prevista en la Ley de la materia.

Con base en el estudio a realizar, se realizarán las conclusiones pertinentes, así como la propuesta de la que suscribe para que los citados preceptos legales puedan estar en concordancia con lo dispuesto en nuestro máximo ordenamiento jurídico a efecto de que se haga un buen uso del beneficio de la exención en comento.

# CAPÍTULO I

## BASE CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

### **1.1 Artículos constitucionales relacionados con las contribuciones.**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el máximo ordenamiento jurídico en nuestro sistema normativo, en ella se contienen las directrices que rigen la mejor convivencia entre las personas y el Estado, así como para el mejor funcionamiento de éste último.

A lo largo de la historia nuestro máximo ordenamiento jurídico ha sufrido modificaciones trascendentales, ya que según la perspectiva del constituyente originario y de manera posterior, los legisladores, realizan esfuerzos conjuntos, de tal manera que el resultado se concreta en derechos y obligaciones para los ciudadanos mexicanos, así como las facultades y obligaciones que deberán cumplir los órganos del Estado.

De tal forma que un aspecto importante para el cumplimiento de las funciones del Estado es lo relacionado con la materia tributaria, a través de cuya aplicación se busca satisfacer todo aquello que se plasma en la propia Constitución y a lo que tienen derecho los ciudadanos.

Los principales artículos relacionados con las facultades del Poder Legislativo para expedir leyes en materia tributaria y de los cuales se derivan los principios constitucionales de las mismas, son los artículos: 73 fracción VII, 74 fracción IV y 31 fracción IV, preceptos que a continuación se analizan.

#### **1.1.1 Artículo 73 fracción VII**

La Constitución que actualmente nos rige fue creada por el Constituyente del 1917, quien en su calidad de representante de los intereses del pueblo mexicano

realizó un esfuerzo ejemplar para establecer garantías fundamentales a favor del gobernado; también estableció la organización de las partes integrantes de la Federación y la división de poderes en el mismo. El Constituyente Permanente, tomando en cuenta la voluntad del pueblo mexicano, ha tratado de preservar y seguir consagrando en nuestra norma suprema, los principios fundamentales que marquen las directrices de todos los ordenamientos secundarios o leyes secundarias, entendiéndose a éstos como las normas emanadas del Congreso de la Unión en ejercicio de sus facultades legislativas, que prevé nuestra Constitución; al respecto el Maestro Nava Negrete se pronuncia: *“Cuando una ley se apellida de reglamentaria es porque se quiere denotar o subrayar que se trata de una ley que está regulando algún texto de la Constitución”*.<sup>1</sup>

De los principios fundamentales que el Constituyente Permanente ha logrado preservar, están aquellos que se relacionan de manera directa y/o indirecta con la materia tributaria. Principios que a continuación estudiaremos y que resultaran de gran apoyo para el desarrollo del presente trabajo. Empezaremos con el “principio de división de poderes”.

El Artículo 49 de la Constitución parte de la base de que, el poder del Estado para su ejercicio estará dividido en tres, a decir, el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial; división que se aplica para efectos de evitar abusos de poder en caso de que éste se encontrase en manos de una sola persona, o las facultades conferidas a los órganos del Estado estuviesen concentradas en una sola persona. Cada poder del Estado contará con atribuciones expresamente delimitadas en nuestra Ley primaria, pero siempre colaborando de manera conjunta.

---

<sup>1</sup> Nava Negrete, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1995, página 77.

En México, el Poder Legislativo se deposita en el Congreso de la Unión, el cual está integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores. El precepto constitucional marcado con el numeral 73 provee a esta esfera de poder, facultades para legislar en materias que son exclusivas de la Federación, en leyes que le son necesarias para su funcionamiento. Encontramos en su fracción VII del propio precepto constitucional, la facultad que tiene el Congreso de la Unión para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir con el presupuesto; esto quiere decir, que constitucionalmente la obligación de crear supuestos o hipótesis que provean leyes fiscales a nivel Federal, así como sus elementos, recae en el órgano Legislativo Federal; siempre y cuando el fin de la contribución sea que ésta ayude al mantenimiento de erogaciones previstas en el presupuesto de egresos de la Federación, mediante un proceso formal de creación de la norma fiscal.

El Doctor en Derecho Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en relación a lo anterior referido señala que: *“la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece contribuciones mediante una ley”*<sup>2</sup>.

Como ha quedado claro, la potestad tributaria la ejerce el Congreso de la Unión, por sus facultades conferidas en la propia Ley Suprema, sin ninguna excepción, salvo las previstas en el propio texto constitucional en su numeral 49, el cual nos remite a los Artículos 29 y 131 Constitucionales, excepciones en situaciones específicas que otorgan al titular del Ejecutivo Federal dicha potestad tributaria.

---

<sup>2</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Quinta Edición, Editorial Limusa, México, 2006, página 37.



Al respecto el numeral 29 nos dice que el Presidente de la República, podrá suspender o restringir el ejercicio de derechos y garantías individuales cuando la sociedad se vea en grave peligro y por tiempo limitado; a su vez, el Artículo 131 establece que el Presidente de la República, podrá aumentar, disminuir o suprimir cuotas de tarifas de exportación, expedidas por el Congreso para crear otras, siempre que lo estime urgente y con la finalidad de darle estabilidad a la economía del país; salvo estas dos excepciones el legislativo es el único facultado para legislar en materia tributaria.

### **1.1.2 Artículo 74 fracción IV**

Siguiendo con el estudio de nuestra norma fundamental, el Artículo 74 establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados; en su fracción IV, la cual es objeto de nuestro tema, se instaure como facultad exclusiva de esta Cámara el establecimiento de contribuciones, así como, la elaboración del presupuesto de egresos; en otras palabras es la Cámara de Diputados, la que en materia de contribuciones, se erige como Cámara de origen dentro del propio Congreso de la Unión.

De lo anterior se deriva, que la reserva de Ley para la creación de leyes fiscales la tiene la Cámara de Diputados como Cámara de Origen y ésta puede proponer, analizar y discutir la Ley de Ingresos de la Federación, pues sin ingresos no se podrían sufragar las erogaciones relacionadas con el funcionamiento del Estado mexicano. Ley que como todo ordenamiento válido debe de contener elementos básicos que le hagan tener certeza al gobernado respecto de sus derechos y sus obligaciones, así como, del ámbito territorial, espacial y temporal de la norma jurídica.

Adicionalmente el artículo 74 fracción IV, también nos menciona la vigencia de las normas de carácter fiscal, pues en él se enuncia de manera expresa la obligación por parte de la Cámara de Diputados para aprobar anualmente las

contribuciones que servirán para cubrir el presupuesto de egresos, derivándose de esto el principio de anualidad.

Como se ha mencionado en párrafos anteriores, la ley fiscal debe contener los elementos básicos, entendiéndose como estos a: los sujetos de la relación fiscal, el objeto de la contribución, el hecho imponible, la época de pago, así como la cuota, la base o la tarifa según sea el caso de la contribución. En relación a esto, el profesor Rodríguez Lobato se pronuncia: *“Se ha sostenido que toda ley impositiva debe de contener dos tipos de preceptos; unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y la identificación del causante y, en su caso, de las personas que, además del causante, tienen responsabilidad fiscal; y otros de carácter ejecutivo, que son a los que se refieren a los deberes del causante y, en su caso, de las personas que además de él tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal”*<sup>3</sup>.

Entonces bajo este principio la Cámara de Diputados es quien establecerá como Cámara de Origen contribuciones aprobando leyes secundarias para sufragar el presupuesto de egresos de manera anual, fijando los elementos básicos de las contribuciones, así como cargas tributarias, definidas éstas por el Doctor de la Cueva de la siguiente forma: *“Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al objeto, base, tasa o tarifa”*<sup>4</sup>, todos estos elementos deben de estar contenidos en la ley fiscal.

Es claro que la creación de la norma tributaria es una excepción respecto al contenido del artículo constitucional 72, el cual prevé que la formación de las leyes

---

<sup>3</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V., México, 2003.

<sup>4</sup> De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2003, paginas 55-56.

puede comenzar de manera indistinta por cualquiera de las dos Cámaras, y sólo en su inciso H) como excepción en materia de impuestos, señalando como Cámara de origen la de Diputados y subsecuentemente la Cámara de Senadores fungirá como Cámara revisora.

La explicación del porqué la Cámara de Diputados haya sido instituida como Cámara de origen ha sido motivo de estudio, a decir del Maestro Emilio Rabasa, se atribuye a un error al implantar el bicammarismo en México, sin embargo otros autores afirman que esto se debe a motivos históricos; pues, el Constituyente originario al debatir el día 8 de enero de 1917, el porqué de este Artículo Constitucional, expone: *“La tradición constitucional desde las leyes inglesas, ha establecido como principio fundamental de derecho público, que la Cámara popular tenga cierto privilegio en materia de fondos públicos, de tal suerte, que esa Cámara discute siempre primero una nueva contribución. Por ampliación de este principio, a la Cámara de Diputados se reservó, al hacerse en 1874 la división de las facultades del Congreso entre las Cámaras, la antigua de Diputados y la de Senadores, que entonces se creaba en México, se reservó, repetimos, a la Cámara de Diputados, la aprobación del Presupuesto anual de gastos”*<sup>5</sup>, en virtud de lo anterior se puede decir que si bien es cierto ha influido la tradición inglesa de que la Cámara de origen sea la de Diputados en México, también lo es que resulta atribuible a la división de facultades del Congreso de la Unión.

### **1.1.3 Artículo 31 fracción IV**

El precepto constitucional que fija las directrices de nuestro ordenamiento jurídico en materia fiscal, éste señala como obligaciones de los mexicanos; su fracción IV establece la obligación a contribuir al gasto público de la Federación, Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio, en que se resida, de una manera

---

<sup>5</sup> Diario de Debates del Congreso Constituyente de 1917, Edición Facsimilar, página 1801.

proporcional y equitativa que dispongan las leyes; es decir, que de éste numeral contenido en nuestra Constitución se derivan los principios rectores de las contribuciones, de los cuales hablaremos de manera posterior.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, contribuir significa “(Del lat. *contribuere*) **1. tr.** Dicho de una persona: *Dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento. U. m. c. intr.* **2. tr.** *Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin.* **3. tr.** *Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin*”<sup>6</sup>, es decir que como bien lo menciona el Artículo 31 fracción IV, los mexicanos estamos obligados a mantener en funcionamiento la maquinaria del Estado con las aportaciones realizadas por cada uno y así sufragar todas aquellas erogaciones propias del Estado mexicano y que le permitan cumplir con sus fines.

Ahora bien, como anteriormente se ha dejado claro, es una obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público tal y como está estatuido en el Artículo 31, fracción IV de la Ley suprema, sin excluir a los extranjeros, ya que éstos al ingresar a territorio nacional cuentan con todos Derechos Humanos y sus Garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de lo cual no los excluye de cumplir con obligaciones que atienden a un orden común dentro de este País; es decir, que aún teniendo la calidad de extranjeros no impide al Estado mexicano el imponerles tributos siempre que su fuente de riqueza esté establecida ó provenga de Territorio Nacional, lo anterior se plasma en la Tesis 2ª. CVI72007, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 637, bajo el rubro: *EXTRANJEROS, GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.*

---

<sup>6</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, 2001, pp.645.

## 1.2 Principios Constitucionales de las contribuciones

De manera anterior se realizó un estudio de los Artículos Constitucionales que tienen relación con las contribuciones y de los cuales se desprenden los pilares en materia tributaria, pues así lo prevé nuestro máximo ordenamiento jurídico. Del precepto 31 fracción IV, se emanan los principios tributarios de: Generalidad, Proporcionalidad, Equidad, Legalidad, Destino al Gasto Público y Obligatoriedad, a continuación se realizará un estudio exhaustivo de cada uno de ellos.

### 1.2.1 Generalidad

Este principio se deriva del Artículo 31 fracción IV, el cual literalmente dice: “Son obligaciones de los mexicanos”, es decir, que todos estamos obligados a contribuir con el gasto público no excluye a los extranjeros de ser sujetos de obligaciones fiscales, ya que todos, sin importar las condiciones de sexo, nacionalidad, edad, preferencia ideológica, si son personas físicas o morales, siempre que nos encontremos situados en la hipótesis prevista por ley, debemos de pagar contribuciones para efectos de sufragar el gasto público, pues el Estado en uso de su soberanía tributaria puede recabar los impuestos que estime resulten necesarios para sufragar el gasto público sea de nacionales o extranjeros sin que esto pueda conceptualizarse como violatorio del artículo 31 fracción IV en razón de que la fuente de riqueza está situada en territorio nacional, lo anterior con apoyo en la Tesis aislada de la Segunda Sala de nuestro máximo órgano judicial, *EXTRANJEROS GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUEJTS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos*

*mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.*

Respecto a lo anterior, según la ciencia del Derecho las normas deben de contener la indeterminación objetiva y la indeterminación subjetiva, siendo la primera el elemento de abstracción y el segundo el elemento de generalidad. Cualquier tipo de norma debe contener estos dos elementos materiales, en el caso de la norma fiscal, esto se plasma de la siguiente manera, no se determina individualmente al sujeto a quien se cobrara cualquiera que sea la contribución que esté prevista en una hipótesis normativa, sino a quien se sitúe en el la hipótesis normativa establecida en una ley, y que ésta no se agote con su aplicación hasta que sea derogada o en su caso abrogada.

El último aspecto por mencionar de este principio es la capacidad contributiva la cual parte de la base de que todos debemos de contribuir con el gasto público, siempre y cuando, el contribuyente cuente esta capacidad contributiva, lo cual se traduce en una garantía fundada en la dignidad humana, ya que se debe de contar con un mínimo vital que garantice las condiciones básicas para vivir, y en caso de que el contribuyente tuviese más del mínimo vital que le permita su subsistencia y la de los suyos, éste estará en aptitud para cumplir con la obligación constitucional.

### **1.2.2 Proporcionalidad.**

En éste se establece la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa según dispongan las leyes, es uno de los más importante

pilares en materia de contribuciones, pues distribuye las cargas tributarias según la capacidad de cada contribuyente.

Para entender de manera debida este principio, debemos de señalar lo siguiente, todos estamos obligados a contribuir con el gasto público, y al hacerse referencia a la proporcionalidad, se habla de que esta contribución deberá tomar en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes sin que se traduzca a un mínimo vital para poder estar en aptitud de realizar contribuciones a favor del Fisco, estableciéndose como garantía constitucional para el contribuyente.

En la doctrina española, se instituyen como dos principios constitucionalizados, la capacidad económica y el principio de progresividad, lo cual nos ayudará a entender estos dos aspectos según su perspectiva. Por una parte se entiende por capacidad económica la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos de carácter público, disponiendo de recursos económicos y sea posible el pago al tributo, es decir que sea titular de riqueza; el maestro Eusebio González se pronuncia al respecto: *“la capacidad económica sólo puede ser rectamente entendida tras el previo aseguramiento de la capacidad de los individuos para cubrir con sus necesidades vitales, lo que en determinados casos, y según el tributo que se trate, puede conducir al establecimiento de mínimos exentos y a exonerar los artículos de primera necesidad”*<sup>7</sup>. Por otro lado otro principio constitucionalizado es el principio de progresividad, el Maestro Eusebio González, señala: *“No ofrece mayores dificultades explicar en que consiste la progresividad: se trata de un modo de tributación en que ésta es más que proporcional. Es decir, los tipos de gravamen aplicables (ya que a través de ellos es como fundamental pero no exclusivamente opera la progresividad) varían aumentando más que proporcionalmente, a medida de que varían, aumentando*

---

<sup>7</sup> González, Eusebio. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 2004.

*también, las magnitudes de renta, patrimonio y eventualmente gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo”<sup>8</sup>*

Ahora bien, la Doctora en Derecho Sonia Venegas, en su obra Derecho Fiscal, hace referencia a la capacidad económica y a la capacidad contributiva, definiendo a la primera como: *“presupuesto de hecho de la norma”<sup>9</sup> y la segunda: “implica una aptitud real para pagar contribuciones”<sup>10</sup>*.

Tomando en cuenta lo anterior, la congruencia entre la contribución y la capacidad contributiva es un aspecto importante de éste principio pues los contribuyentes que tengan mayor capacidad contributiva deberán de contribuir más, sin embargo hay que resaltar que de ninguna manera se podrá exigir la totalidad de los ingresos netos de un ciudadano si éste no está en aptitud de contribuir al gasto público, ya que si no se estaría en presencia de la figura de la confiscación, y en virtud de que es una garantía establecida en la propia Constitución, el Estado debe de respetar un mínimo vital para la subsistencia de los ciudadanos; lo anterior atendiendo a que la imposición de tributos como el cobro de los impuestos debe ser progresivos, pues se debe tomar en cuenta tanto la capacidad económica y como los ingresos de los contribuyentes, derivándose de esto una norma contributiva justa y estrictamente proporcional.

### **1.2.3 Equidad.**

Este principio es uno de los más importantes en materia tributaria, ya que éste está estrechamente vinculado con “el principio de proporcionalidad”, de igual manera que los principios antes estudiados, éste se ve consagrado en el Artículo

---

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Editorial Oxford University Press S.A. de C.V., México, pp. 64.

<sup>10</sup> Ibidem.



31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, el cual dispone que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, tanto 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.

Encuentra de manera intrínseca el aspecto de igualdad, ya que busca que se tenga el mismo impacto económico por parte de los contribuyentes que se sitúen en la hipótesis prevista por ley que genera tal contribución, acorde con lo anterior y en relación a éste principio siguiendo con la acepción aristotélica la equidad es la justicia aplicada al caso concreto y de lo cual se deriva una máxima en el derecho fiscal: *“tratar igual a los iguales y de forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias”*, lo cual se traduce en dar un tratamiento idéntico como una garantía consagrada constitucionalmente hablando, a los que se sitúen en la misma hipótesis contributiva, atendiendo a la capacidad real del sujeto pasivo al pago de la misma, para obtener una aplicación justa al caso concreto, en relación a lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto: *“Este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual(...)”*<sup>11</sup>

De tal manera que se puede concluir, que el principio de igualdad, es una garantía constitucional a favor del contribuyente, frente a la imposición de la Contribución por parte del Estado, el cual tiene la certeza de que será tratado en el mismo plano de igualdad, de quienes se sitúen en el mismo hecho imponible, respetando la capacidad contributiva que el sujeto pasivo de la obligación tenga para aportar de manera real a los gastos públicos.

---

<sup>11</sup> Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año 1974.

#### 1.2.4 Legalidad.

El principio de legalidad es uno de los más grandes pilares en materia de contribuciones, expone que toda contribución deberá de estar establecida en ley, ya que es obligación de los mexicanos, así como de los extranjeros cuya fuente de riqueza se encuentre establecida en nuestro territorio nacional, el contribuir a éste, de conformidad con tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de Octubre de 2006 *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.*

El aspecto principal, y de donde se deriva éste principio, es la última parte del citado precepto Constitucional, el cual dicta “que dispongan las leyes”, esto quiere decir, que todas las contribuciones deberán contenerse en ley, para efectos de evitar arbitrariedades por parte de cualquier tipo de autoridad, ya que éstas

sólo podrán hacer todo aquello que la ley expresamente les faculta, en el marco de sus atribuciones.

En relación con lo anterior, es más que necesario resaltar una máxima que es propia de la materia fiscal: "*Nullum Tributum sine lege*", es decir que no existirá tributo sin una ley que lo establezca, por lo tanto, no podrá haber una autoridad que cobre un tributo sin su previa existencia. De lo cual se deriva, una garantía elemental para los ciudadanos respecto a su seguridad jurídica en materia tributaria, así como el establecimiento de un control, de quienes detentan el poder público.

En base a lo expuesto, los ciudadanos deben de cumplir con lo que establezcan las leyes fiscales, pero a su vez éstos gozarán de certidumbre, eliminándose así cualquier tipo de arbitrariedad. Como hemos citado la ley en materia de contribuciones debe de establecer sus elementos esenciales, que como se ha dicho son: el objeto, los sujetos, los terceros obligados en la relación fiscal, la base, cuota o tarifa, época de pago y obligaciones elementos objeto de estudio posterior en el presente trabajo de investigación.

También es cierto que la ley fiscal debe de contener además de estos elementos, los medios de defensa para los contribuyentes en caso de una arbitrariedad o mala aplicación de la ley por parte de la autoridad fiscal en la implementación de la norma jurídica tributaria.

Concluyendo, el principio de legalidad en materia de contribuciones tiene dos grandes aspectos, el primero es que toda contribución debe de estar contenida en ley y el segundo es que, derivado de lo anterior, fija el actuar de los particulares, pero también así el de las autoridades en materia tributaria, siempre y cuando la ley fiscal, sea emanada de autoridad no distinta al legislador, teniendo su origen en la Cámara de Diputados y establezca los elementos esenciales de la contribución.

### **1.2.5 Destino al Gasto Público de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios y del Distrito Federal.**

Este principio Constitucional, tiene que ver con la finalidad de la imposición tributaria, que en el texto constitucional se establece como: *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan”*.

Respecto a lo anterior, es como se instituye la finalidad de las contribuciones, ya que éstas deberán ser destinadas para sufragar el gasto público, contenido en el presupuesto de egresos; en el caso de la Federación, comprende por una parte servicios públicos que el Estado provee a los ciudadanos, así como las erogaciones realizadas para el funcionamiento del Estado en su totalidad.

El Estado, es el encargado de la administración de los fondos públicos, a través del Congreso de la Unión, establece las contribuciones que aseguren ingresos para el funcionamiento del mismo en un ejercicio fiscal determinado, ya agotada esta facultad para establecer impuestos de carácter Federal, las Entidades Federativas podrán establecer las contribuciones que encuentren pertinentes para el buen funcionamiento éstas tomando en consideración lo establecido en el numeral 124 Constitucional pues todo lo que no este concedido a la Federación en la Constitución se entiende reservado para las Entidades Federativas, quienes a través de las Legislaturas de éstas, tomando en cuenta los principios constitucionales de las contribuciones, podrán establecer impuestos de carácter Estatal y Municipal, entonces es así como los ciudadanos estamos obligados a contribuir a las erogaciones que realice en cumplimiento de sus funciones, tanto de la Federación como del lugar de residencia de los

contribuyentes siendo de la Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio, según sea el caso.

### **1.2.6 Obligatoriedad.**

Este principio de igual manera tiene su base constitucional en el Artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, de éste se desprende que es una “obligación” el contribuir para sufragar el gasto público, es decir que se instituye como una obligación ciudadana de carácter público y cuya finalidad es sufragar los gastos propios del Estado mexicano y para que éste a su vez cumpla con cada uno de sus fines.

Acorde a lo anterior, la teoría alemana que explica a la obligación, sostiene que la relación jurídica se da en dos momentos, esto reduciéndose a un poder exigir y a un deber cumplir, derivándose de esto dos vocablos *Schuld* (cumplir) y *Haftung* (no cumplir), donde al no cumplir se le da ese derecho o facultad al acreedor de exigir el pago ante la autoridad en forma coactiva. De tal modo sucede lo mismo entre los sujetos de la relación tributaria, pues en este caso el Ciudadano está obligado a contribuir con el gasto público, para que el Estado cumpla con sus fines, siempre y cuando haya una norma fiscal donde tenga sustento tal obligación, es decir una hipótesis normativa y que el Ciudadano se situó de hecho en la misma, en caso de incumplimiento de esta obligación fiscal, el Estado con todo su imperio podrá exigir de manera coactiva tal cumplimiento.

### **1.3 Elementos de las Contribuciones**

Derivado del mandato Constitucional de establecer contribuciones a través de leyes secundarias, estas deben de contener de manera clara sus elementos, a fin de respetar la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

Los elementos de las contribuciones son: hecho imponible, hecho generador, sujetos de la relación tributaria, objeto, base, cuota, tasa, tarifa y las obligaciones que deben de cumplir los sujetos de la relación tributaria, los cuales se estudiarán en el presente capítulo.

A su vez, los elementos de las contribuciones se pueden dividir en dos, los elementos cualitativos y los elementos cuantitativos de la contribución, siendo los primeros los que determinan de manera esencial a las contribuciones, es decir, definen el campo de aplicación, y los segundos los que hacen líquida la obligación contributiva. De manera que es trabajo del legislador la creación de leyes secundarias acorde a los principios constitucionales contenidos en nuestra ley suprema, por tanto sólo la ley es la que formalmente y materialmente contiene contribuciones con limitantes cualitativas y cuantitativas y sólo por medio de una norma igual se puede modificar.

### **1.3.1 Sujetos.**

Los sujetos de la obligación tributaria, como en cualquier tipo de obligación, se traduce a un sujeto activo y un sujeto pasivo, ambos sujetos tienen esa calidad ya que se les es otorgada por la Constitución y por las leyes fiscales, las cuales tienen carácter de ley secundaria, donde el sujeto activo, es decir el Estado, es el acreedor de la obligación tributaria, a quien la propia ley le da facultades para determinar y liquidar obligaciones fiscales; a su vez el sujeto pasivo, es decir el contribuyente, cuenta con derechos y obligaciones frente a la Autoridad Hacendaria cuya obligación principal es aportar al gasto público.

También encontramos terceros obligados dentro de la obligación fiscal, fijados por la ley fiscal, quienes tendrán obligaciones respecto a la autoridad hacendaria, tal y como son Fedatarios Públicos, Instituciones de Crédito, Patronos, etc.

### **1.3.1.1 Sujeto Activo**

Uno de los elementos cualitativos más importantes de la relación tributaria es el sujeto activo, en éste recaen la facultades y atribuciones para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar y liquidar la obligación fiscal y también actuar ante el incumplimiento de la obligación fiscal, pudiendo ser sujeto activo la Federación por mandato constitucional, o las Entidades Federativas, Distrito Federal o Municipio donde se resida.

De lo anterior se desprende que todos estamos obligados a contribuir con el gasto público Federal, para sufragar lo establecido en el presupuesto de egresos de la Federación; por lo tanto, para poder erogar debe de tener ingreso igual y nunca menor al gasto público, contemplado en la ley de ingresos de la Federación, la cual debe de ser acorde con lo establecido en el numeral 73 fracción XXIX de la Ley Suprema, la cual contiene rubros específicos que se podrán gravar por parte de la Federación, cuya facultad recae en el Congreso de la Unión, entendiéndose como materia exclusiva de la Federación, de tal manera que por ningún motivo las Entidades Federativas, Distrito Federal o Municipio podrán gravar los mismos rubros. A su vez la Federación, por medio del Congreso de la Unión, podrá establecer las contribuciones necesarias, además de las ya citadas en su fracción XXIX del numeral 73, las que estime necesarias para cubrir el presupuesto de egresos.

Se debe de hacer mención que el sujeto activo en materia Federal, conforme al artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, segundo párrafo, en nuestro País es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a su vez le otorga facultades por medio de una Ley a su organismo desconcentrado SAT, por sus siglas Sistema de Administración Tributaria, para que éste haga valer en sentido amplio su calidad de sujeto activo, siempre haciendo lo que las leyes le facultan. La ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo primero, pues contempla lo siguiente, “El Servicio de Administración Tributaria es un

órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda de Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”

Como ha quedado claro anteriormente, las Entidades Federativas y el Distrito Federal, podrán fijar contribuciones para sufragar su gasto público, y estos se convertirán en sujetos activos de la relación tributaria respecto a quienes residan en una de las Entidades Federativas o en el Distrito Federal, lo anterior por mandato constitucional; lo mismo sucede con el Municipio quien también podrá ser sujeto activo de la relación tributaria según la residencia del contribuyente, en virtud de que el establecimiento de impuestos con carácter municipal establecidos por la Asamblea Legislativa que se trate, pudiendo gravar objetos distintos a los que son materia exclusiva de la Federación, tal y como lo menciona el numeral 124 de nuestra Constitución: “Las facultades que no están expresamente concedidas a por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

Relacionado con el presente tema tenemos a la Coordinación Fiscal, que es una figura con la cual se pretende evitar la concurrencia de dos o más contribuciones que graven el mismo objeto por la Federación y cualquier Entidad Federativa, para evitar la doble tributación, donde por virtud de mandato Constitucional (artículo 73, fracción XXIX, último párrafo), la Federación suscribe un convenio con cada Entidad Federativa, para coordinar su actuar. Dicho convenio debe de estar ratificado por la Asamblea Legislativa de la Entidad Federativa de la cual suscribe. Derivado de lo anterior la Entidad Federativa se tiene de una participación de los rendimientos fiscales obtenidos de la Federación, teniendo la obligación de colaborar al cobro y determinación de créditos fiscales federales, actuando para tales efectos como una autoridad de carácter federal, de conformidad a las leyes fiscales, pues las Entidades Federativas designan un órgano centralizado quien se encarga del cobro de las contribuciones locales, y



quien a su vez, dado al convenio de colaboración, hará las veces de autoridad fiscal respecto a lo pactado en el propio convenio.

Existe una excepción respecto al sujeto activo, que como hemos dicho será la Federación, Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio según su lugar de residencia; dicha excepción son los denominados Organismos Fiscales Autónomos, los cuales son organismos distintos a las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos pueden captar contribuciones y a su vez realizar un gasto afectado a un fin determinado que establece la ley, así como el sujeto activo principal de la obligación fiscal, están autorizados para realizar lo que la Ley estrictamente delimita.

#### **1.3.1.2 Sujeto Pasivo.**

El elemento personal de sujeto pasivo está a cargo del contribuyente, pues éste es el obligado de manera genérica a contribuir con el gasto público y de manera específica a pagar la contribución a su cargo, siempre y cuando este se sitúe en la hipótesis prevista en ley o hecho imponible, de tal suerte que como se ha mencionado con anterioridad, no hay una limitante en cuanto a sexo, ocupación, edad, nacionalidad, religión, sea persona física o moral, siempre y cuando la fuente de riqueza provenga en Territorio Nacional, cuyo fin es satisfacer la obligación fiscal de conformidad con la ley.

En relación a lo anterior, nuestra legislación contempla como sujeto pasivo de la relación tributaria, a las personas físicas y morales, que señala que en México se pagarán las contribuciones las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en territorio nacional, no excluyendo a quienes tengan casa habitación en otro país, siempre y cuando, en territorio nacional encuentren su centro de intereses vitales, el 50 % de sus ingresos totales sean provenientes de México o que sea el centro principal de su actividades profesionales. En el caso de las personas morales, éstas deberán contribuir siempre que hayan establecido la

administración principal de su negocio, es decir, residan en territorio nacional y tratándose de residentes en el extranjero que la administración principal de sus negocios estén en México.

Por lo tanto en palabras propias se puede decir que el sujeto pasivo de la relación fiscal es la persona física o moral que se sitúa en la hipótesis prevista en la ley cuya fuente de riqueza provenga preponderantemente del Territorio Nacional y quien tiene a cargo el cumplimiento de la obligación fiscal establecida en ley.

### **1.3.1.3 Responsables Solidarios y Tercero Auxiliar.**

Además del sujeto pasivo y activo en la relación tributaria, nuestra legislación contempla a terceros que deberán de cumplir con obligaciones que la propia ley les impone, quienes se consideran como responsables solidarios de los contribuyentes son los enlistados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

- Retenedores, las cuales son personas que están obligados a recaudar las contribuciones y a enterarlas, de dichas contribuciones estén a cargo del contribuyente.
- Los obligados a realizar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.
- Liquidadores y síndicos.
- Los adquirentes de negociaciones, en relación con las contribuciones causadas en dicha negociación.
- Representantes, por cuenta de su representado.

- Quienes ejerzan la patria potestad, donde se deriven contribuciones y su cumplimiento recaiga a cargo de su representado.
- Legatarios y donatarios, respecto a las obligaciones fiscales causadas derivadas de dicho acto jurídico.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, este supuesto además de establecerse en ley le permite al sujeto pasivo de que un tercero cumpla con sus obligaciones fiscales, por voluntad propia.
- Los terceros que garanticen el interés fiscal, los cuales responden a la exigibilidad de un crédito fiscal, afectando su propiedad u otorgando fianza, teniendo el incumplimiento del sujeto pasivo principal, en este caso el legislador otorga una especie de garantía para hacer efectivo el crédito fiscal si el deudor principal de la obligación fiscal no cumpliera con lo establecido en ley.
- Socios o accionistas, respecto a las obligaciones que se hubiese causado la persona moral y cuando tenían tal calidad.
- Sociedades escindidas respecto a las contribuciones causadas antes de su escisión.

Respecto a lo anterior, tenemos terceros obligados por sustitución quienes cumplirán la obligación a cargo del obligado directo que es el contribuyente; por otro lado también encontramos obligados por garantía quienes buscan satisfacer la obligación tributaria del contribuyente por voluntad propia; y en el último de los casos encontramos a al tercero obligado de manera solidaria por la personalidad y naturaleza del contribuyente.

Son auxiliares de la autoridad Hacendaria, pues estos están obligados a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente y en algunos casos a cumplir con las obligaciones del obligado principal.

### **1.3.2 Objeto.**

Otro elemento cualitativo de las contribuciones, es el objeto, el cual está fijado por las leyes de carácter fiscal, en específico en el hecho imponible. Por mandato constitucional se crean hipótesis que establecen contribuciones, siendo el objeto lo que se va a gravar, pudiendo ser ingresos, consumo, actividades, servicios, cosas, etc., el Maestro Raúl Rodríguez Lobato define al objeto: “Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición”.<sup>12</sup>

### **1.3.3 Base Gravable.**

Este elemento cuantitativo de las contribuciones se puede definir como aquella cantidad de dinero o algún objeto sobre el cual se determina y liquida la obligación tributaria de contribuir al gasto público. La doctora Sonia Venegas define a este elemento de las contribuciones: “*La base gravable, también denominada base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto*”.<sup>13</sup>

El legislador al establecer una base gravable como elemento cuantitativo del impuesto, pretende gravar parte la riqueza en dinero o especie de los contribuyentes, atendiendo a los principios de no fiscalización y del mínimo vital para la subsistencia de los mismos.

---

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, pp. 112

<sup>13</sup> Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal, Ed. Oxford, pp. 120.

#### 1.3.4 Cuota, Tasa, Tarifa.

La cuota es un elemento cuantitativo de las contribuciones establecido en ley, que se toma en cuenta para el cálculo de la contribución, cuando se habla de cuota se habla de unidades de medida para pago de la contribución.

La tasa es un elemento cuantitativo de las contribuciones fijado en la ley tributaria, traduciéndose a un porcentaje, aplicado sobre la base gravable, y cuyo cálculo le permite saber al contribuyente la cantidad a la que asciende el pago de su contribución.

Entonces se podría definir a la tasa como el máximo o mínimo del impuesto establecido por disposición de la autoridad legislativa, contenida en ley, para el pago de una contribución.

La tarifa también es un elemento cuantitativo de las contribuciones establecido en ley, que dependiendo de la naturaleza de la contribución podrá ser de derrama, tarifa fija, proporcional o progresiva, la cual podrá ser aplicada a la base gravable del tributo.

De conformidad con la Real Academia de la Lengua Española *“es una tabla o catálogo de los precios, derechos o impuestos que deben de pagar por una cosa o trabajo”*.

La tarifa es de derrama cuando lo que se pretende obtener de la contribución se distribuye respecto a los sujetos pasivos afectos a la contribución; se está frente a una tarifa fija cuando se es exacta en relación la base gravable; es proporcional en tanto que establece un porcentaje fijo cualquiera que sea la base gravable; y es progresiva cuando la tarifa aumenta en virtud de que la base gravable también lo haga.

### 1.3.5 Hecho Imponible.

Antes de definir el hecho imponible es menester precisar que todos los elementos esenciales de las contribuciones están relacionadas con el principio de legalidad y de reserva de ley, pues es la ley, la fuente de la materia tributaria en tanto que por mandato constitucional se establece que se debe de contribuir al gasto público, y las autoridades que tienen que ver con la materia tributaria sólo estarán facultadas para realizar lo que la ley les faculta.

En materia tributaria, el hecho imponible es uno de los temas fundamentales de abordar, éste no tendría existencia si no fuese creado por una norma tributaria, la cual debe de revestir el aspecto formal de creación de la norma para su validez; esto es, que se puede definir como el presupuesto de hecho establecido en una norma jurídica tributaria, el cual genera hipotéticamente la obligación tributaria y sin el cual no se podría realizar el cobro de contribuciones para sufragar el gasto público, así como las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Uno de los precursores en la definición del Hecho Imponible, y que ha realizado un estudio exhaustivo del mismo, es el tratadista argentino Dino Jarach, quien nos define al hecho imponible como: *“el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, de tal forma que contiene una obligación ex lege, concluyendo que los efectos derivados de esta relación son contemplados por la ley”*<sup>14</sup>.

Como se ha dicho en párrafos anteriores, sin la existencia del hecho imponible no se podría exigir la contribución cuya finalidad es sufragar el gasto público, de tal forma que se prestaría a abusos por parte de cualquier tipo de autoridades que interfiriera en el cobro de créditos fiscales, pues el hecho

---

<sup>14</sup> Jarach, Dino, El hecho Imponible, Tercera Edición, Abelardo-Perrot, .pp. 65

imponible hace una descripción legal del presupuesto de hecho, de igual forma fija los demás elementos de la contribución como lo son los sujetos que intervienen en la obligación fiscal, cuando se tiene por nacida la obligación fiscal, así como el ámbito espacial donde ocurre el hecho y donde va a surtir sus efectos la base imponible, es decir, prevé hipotéticamente la realización del hecho, así como el momento en que se genera la obligación tributaria.

La doctrina española, relacionado con lo anterior, menciona que para establecer un hecho imponible por parte del Estado, éste debe de tomar en cuenta la capacidad económica de los ciudadanos a fin de que este hecho imponible no se convierta en un hecho confiscatorio.

En relación con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que dice: “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”, aunque nuestra legislación no nos define lo que significa hecho imponible la doctrina nos da un amplio panorama de lo que es y sus elementos, los cuales están contenidos en cada ley tributaria tendiendo los principios que por mandato constitucional se deben de contener.

El resultado de imponer una obligación tributaria, en México se traduce en una contribución, a la cual podríamos definir como aquella obligación de carácter público, creada por una ley en su amplio sentido formal y material, misma que se rige por los principios constitucionales de la materia, cuya finalidad es sufragar el gasto público.

### **1.3.6 Hecho Generador.**

El hecho generador no es más que la realización material del hecho imponible, en el mundo real, que cumple todos y cada uno de los requisitos que establece la hipótesis normativa para que nazca la obligación fiscal.

En nuestra legislación al igual que sucede con el hecho imponible no nos lo definen pero tiene que ver con el precepto 6 de nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, menciona que las obligaciones se causan conforme a la realización de las situaciones jurídicas, es decir que genera la obligación tributaria; también es cierto que nuestra legislación hace aducción a la teoría de la causación, la cual establece que antes de la realización de un hecho en el mundo material debe de haber como presupuesto una hipótesis normativa que establezca los ámbitos personales, espaciales y temporales de los cuales al momento de su realización y cumpliendo cabalmente con lo establecido en la ley se causara la obligación tributaria, al momento en que una persona física o moral se situé en la hipótesis prevista por la ley, se convertirá en sujeto pasivo de la obligación tributaria y deberá cumplir la misma, por lo que el Estado tendrá derecho al cobro de un crédito fiscal.

El Doctor Humberto Delgadillo, muy acertadamente al respecto se pronuncia: *“resulta necesario de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible como la situación jurídica o hecho que le legislador seleccionó y estableció en la ley para que se al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe de estar previsto en ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujetos, base, tasa o tarifa ; y por otra parte el hecho generador, es la realización del supuesto previsto en la norma, la cual dará lugar a la obligación tributaria en general(...).”*<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa, pp. 92



### 1.3.7 Obligaciones

Para poder precisar cuáles son las obligaciones en materia tributaria, primero definiremos lo que es una obligación, según Francesco Messineo citado por Rojina Villegas: *“El derecho objetivo de las obligaciones regula las relaciones que nacen de las obligaciones, entendido como el conjunto (o la unidad) del derecho subjetivo del acreedor (derecho de crédito) (lado activo de la relación obligatoria) y del deber (débito) del deudor (lado pasivo de la relación obligatoria) que corresponde a aquél. Los dos lados, o aspectos, de la relación obligatoria, son conexos entre sí, en el sentido de que son interdependientes; el uno no existe sin el otro”*<sup>16</sup>.

Por lo que respecta a la materia tributaria, hay autores como Dino Jarach, que nos dice que la obligación principal de la obligación tributaria, consiste en un tributo para el mantenimiento de las actividades del Estado y que con ello surgen otras obligaciones tributarias accesorias, que sin la existencia de ese dar simplemente no se podrían concebir.

De igual forma, de manera genérica las obligaciones constituyen un dar, un hacer, un no hacer, según sea el caso por lo que no existiría una obligación tributaria principal, pues todas son obligaciones y deben de ser cumplidas con cabalidad.

Respecto a lo anterior, y con una perspectiva muy personal, la obligación tributaria es un todo establecido en el hecho imponible y en la ley tributaria, es decir, en el mundo material los sujetos necesitan realizar una conducta, un hacer, para poder bajar de la abstracción al hecho imponible, seguido de esto la ley le da la calidad de sujeto pasivo teniendo que cumplir con todas y cada una de las obligaciones establecidas en ley.

---

<sup>16</sup> Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Ed. Porrúa, pp. 9.

Al situarse en la hipótesis prevista en la ley la obligación tributaria se puede traducir en un dar, en un hacer, un no hacer y en un tolerar; por ejemplo, damos cuando aportamos en dinero o en especie para sufragar el gasto público de la Federación y Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio donde reside el contribuyente (lo que Dino Jarach considera como obligación principal de la contribución), hacemos cuando presentamos declaraciones que la ley establece como obligación, no hacemos cuando no realizamos conductas que la ley fiscal considera como ilícitas pues el contribuyente sería sujeto activo de un ilícito, y toleramos cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación en una visita domiciliaria.

#### **1.4 Clasificación de los impuestos.**

Actualmente la doctrina ha realizado varias clasificaciones de distinta índole con la finalidad de tener sistematizados a los impuestos y para saber cuál es su naturaleza; invariablemente las principales clasificaciones son las que de manera posterior se explicaran ampliamente, las cuales son:

- Impuestos Directos e Indirectos.
- Impuestos Reales y Personales.
- Específicos y *Ad Valorem*.
- Generales y Especiales.
- Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.
- Impuestos Alcabalatorios.

### 1.4.1 Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Respecto a ésta clasificación la doctrina, tiene dos criterios el de la “incidencia” o “repercusión” y el “administrativo”. El criterio de la incidencia versa sobre la repercusión que tiene el impuesto en el patrimonio del sujeto pasivo y del pagador del impuesto, algunas personas pensarán que se trata de la misma persona, sin embargo se dejará en claro de manera posterior que pueden ser dos distintas.

Ahora bien el criterio administrativo versa sobre situaciones que pueden generar un impuesto y la periodicidad en que éste se genera.

Entendido lo anterior, los impuestos directos bajo la perspectiva de la incidencia son aquellos que no se pueden trasladar a un tercero y afectan de manera directa en el patrimonio del contribuyente quien es el pagador del impuesto, pues no se traslada a terceras personas.

Algunos autores como el maestro Margain Manautou entienden la perspectiva de la incidencia como “Repercusión”, estableciendo que este impuesto “no es repercutible”, entendiendo como repercutir, la definición dada por el Diccionario de la Lengua Española, que dice textualmente: “*(Del lat. Repercutere;(...).II 4. Dicho de una cosa: Trascender causar efecto en otra*”.<sup>17</sup>, dicho lo anterior, los impuestos directos no son repercutibles al patrimonio de una tercera persona, sino que inciden directamente en el del sujeto pasivo quien es el pagador del impuesto.

Ahora bien, los impuestos directos bajo la perspectiva administrativa, son aquellos que gravan situaciones o hechos que se presentan de manera periódica por lo que se pueden realizar listas de los contribuyentes que se sitúan de manera ordinaria en el supuesto normativo de una ley fiscal.

---

<sup>17</sup> Diccionario de la Lengua Española, Ed. Espasa Calpe, S.A.,2007, p. 1948.

Los impuestos indirectos, bajo la perspectiva del criterio de la "incidencia" o "repercusión", son aquellos que se pueden trasladar a un tercero y no repercuten en el patrimonio de la persona que lo traslada, quien es el sujeto pasivo que la ley prevé sino en el patrimonio de un tercero, es decir que el pagador del impuesto no es el mismo que en la ley se establece como sujeto pasivo sino a quien se le traslada dicho impuesto.

Los impuestos indirectos bajo la perspectiva administrativa, son aquellos que gravan hechos que ocurren de manera aislada o de manera accidental en relación con un hecho, un acto o un cambio aislado.

#### **1.4.2 Impuestos Reales e Impuestos Personales.**

Para explicar esta clasificación de los impuestos, se debe de tomar en cuenta un par de cosas, la primera es que desde la antigüedad quedó asentado la diferencia entre las personas, dicha calidad se le atribuía a un sujeto, el cual era titular de derechos y obligaciones, sin embargo las cosas –res- era todo aquello que existía en el mundo exterior y que éste a su vez podría ser útil para el hombre.

Más tarde la teoría civil enfatizó esta clasificación la cual fue evolucionando al paso del tiempo, fue así como hace diferencias entre derechos reales y personales. Respecto a la naturaleza de derechos y obligaciones, los derechos personales son aquellos vínculos jurídicos que pueden existir entre una o varias personas y los derechos reales vínculos jurídicos entre una persona con respecto a una cosa.

Dicho lo anterior, los impuestos reales son aquellos que se refieren a las cosas o bienes por lo tanto se desentienden de las personas. Los impuestos personales al contrario atienden solamente a la situación personal del contribuyente o pagador del impuesto.

### **1.4.3 Impuestos Especificos e Impuestos *Ad Valorem***

Éstos son utilizados de manera primordial en el derecho aduanero y en el comercio exterior, siendo los impuestos específicos de una gran simplicidad pues se establecen en relación a una unidad de medida, calidad o cantidad respecto de una mercancía o un bien, en cambio los impuestos *Ad Valorem* se fijan respecto al valor de una mercancía o bien gravado sin importar su unidad aritmética y respecto a estos se fija un porcentaje a pagar como concepto de impuesto.

### **1.4.4 Impuestos Generales e Impuestos Especiales.**

Los impuestos generales son aquellos que gravan actividades u operaciones distintas pero teniendo en común misma la naturaleza de los mismos, sin embargo los impuestos especiales son aquellos que gravan determinadas actividades de forma aislada.

Hay un segundo criterio que el profesor Raúl Rodríguez Lobato menciona en su obra Derecho Fiscal, *“el impuesto general es el que recae sobre una situación económicamente global considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica”*<sup>18</sup>

### **1.4.5 Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extrafiscales.**

Los impuestos con fines fiscales son los establecidos en nuestra legislación con la finalidad de sufragar el gasto público, sin embargo hay quienes dicen que hay impuestos que tienen finalidad extrafiscal pudiendo ser de cualquier índole económica, de salud, etc.; sin embargo respecto a mi apreciación de esta

---

<sup>18</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Oxford, México, 1998, pp. 69.

clasificación, todos los impuestos tienen fines fiscales pues están contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación, y aunado con lo anterior constitucionalmente todos los impuestos según el artículo 31 fracción IV deben de ser destinados a sufragar el gasto público.

Ahora bien para que una norma sea de naturaleza fiscal, la Cámara de origen debe de ser la de Diputados, los elementos de ese impuesto deben de estar contemplados en una Ley, tiene que ser proporcional y equitativa para los contribuyentes, su finalidad debe de ser sufragar el gasto público de la Federación, Entidad Federativa, Distrito Federal o Municipio; dicho esto, según mi percepción aún las normas que algunos doctrinarios estiman extrafiscales reúnen con todos los elementos para ser consideradas normas fiscales incluyendo su fin, sin embargo éstas tienen un elemento adicional y por tanto pueden tener fines fiscales y de otra naturaleza.

#### **1.4.6 Impuestos Alcabalatorios.**

Estos impuestos en la actualidad ya no existen o han sido sustituidos por otros, éstos gravaban el tránsito, circulación, extracción, introducción y diferenciales; los tres últimos fueron sustituidos por los impuestos generales de importación y exportación, los cuales regulan la entrada y salida del territorio nacional de mercancías.

#### **1.4.7 Clasificación Legal.**

El Código Fiscal de la Federación realiza una clasificación de las contribuciones y a su vez las define en su artículo 2; con base a este artículo se clasifican en cuatro: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos son aquellas contribuciones establecidas en Ley, que deberán de ser pagadas por personas físicas y morales que se coloquen dentro

del supuesto normativo; las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecidas en Ley, que deberán de ser pagadas por personas que son sustituidas por el Estado en relación al cumplimiento de obligaciones establecidas por una ley en materia de seguridad social o cuando el estado la preste de manera directa; las contribuciones de mejoras son aquellas contribuciones que deberán de ser pagadas por las personas que se beneficien de manera directa por alguna obra pública y los derechos son aquellas contribuciones establecidas en Ley a cargo de los gobernados como contraprestación de servicios públicos al Estado que se encuentren contemplados en la Ley Federal de Derecho y por organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, también se pagarán derechos por el usos o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación.

Otra clasificación la hace la Ley de Ingresos de la Federación conforme al mandato constitucional contenido en los artículos 73 fracción VIII, 74 fracción IV y 31 fracción IV, respecto a los impuestos que se estiman sufragarán el gasto público de un determinado ejercicio fiscal comprendido de un año.

## CAPÍTULO II

### CLASIFICACIÓN TEÓRICA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

#### 2.1 Adam Smith

Teórico escocés nacido en el año de 1723, quien en la actualidad es reconocido por sus investigaciones y obras en materia económica considerado por muchos teóricos como el padre del liberalismo económico; en su obra *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones”*, realiza un estudio por varios años en la cual se plasma como un País puede acelerar su crecimiento, teniendo como instrumento esencial la libertad aplicada en el comercio, haciéndose un estudio integral de otros elementos que generan crecimiento económico.

Es uno de los precursores de la economía política y por algunos considerado como su fundador contemporáneo del siglo de las Luces, donde aún predominaba la industria manufacturera que años después se vería desplazada por las máquinas; preocupado por los problemas de su época, siempre a favor de la libertad al comercio y a la industria, cuando época sólo había tres fuentes que derivaban riqueza: rentas, beneficios y salarios, y como hoy, teniéndose la obligación del pago de impuestos por el incremento patrimonial, pudiendo derivar el pago de impuestos por alguna de estas fuentes o de todas a la vez.

En el Capítulo V, Parte II, de su máxima obra, el cual atañe nuestro estudio: “los impuestos”, crean cuatro principios para éstos: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía, principios que en la actualidad el legislador postmoderno y principalmente acogido por los países occidentales, integran en sus respectivas legislaciones con la finalidad de tener un sistema tributario justo y que beneficie de manera social y económicamente.



Nuestros legisladores han optado por adoptar estos cuatro principios teóricos de las contribuciones, los cuales se contienen en el Artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento jurídico, ejemplo claro de la templanza que caracterizó a nuestro constituyente originario pues estos principios además de ser económicos también benefician a los ciudadanos que se encuadran en la hipótesis normativa generadora de impuestos, a pesar de que el legislador tiene la facultad de crear supuestos normativos, no se excede en sus funciones y trata de establecer un sistema equilibrado que beneficie tanto a las Arcas del Estado así como a los Contribuyentes.

### **2.1.1 Principio de Justicia.**

Principio que establece que el mantenimiento del Estado está a cargo de todos los ciudadanos que habitan en él, tomando en cuenta la capacidad de contribuir de cada contribuyente.

Esto quiere decir para Adam Smith, que las personas cuyos ingresos se derivasen por renta, beneficios o salarios (pudiéndose acumular estos ingresos, si es que la persona percibía por cada uno de los rubros o por más de uno) y que tengan la capacidad de contribuir la gasto público, tendrá la obligación de hacerlo.

Habrà justicia en el impuesto cuando se grave distinto a las personas que tengan menores ingresos siendo proporcional a su capacidad contributiva, y habrá injusticia cuando se les imponga una tarifa fija sin importar cual sea su capacidad contributiva.

La doctrina posterior al contemporáneo de Adam Smith se ha encargado de analizar éste principio de manera más profunda y bajo la perspectiva de otros dos principios: generalidad y uniformidad, con la finalidad de que tal principio encuentre y haga uso de su nombre.

El principio de generalidad, habla de que todos debemos de contribuir al sostenimiento del Estado, cuando se sitúen en la hipótesis prevista en ley, y que nadie se libre de dicha contribución, donde cuya excepción para éste principio es que tal contribuyente tenga capacidad contributiva, es decir, que realmente cuente con el dinero para poder aportar a las arcas del Estado para su mantenimiento, sin que esto implique el empeoramiento de su situación económica y que pueda tener las mínimas condiciones necesarias para su subsistencia y la de su familia.

Flores Zavala nos menciona en su obra<sup>19</sup> tres criterios entendidos para el mínimo de existencia, el primer criterio nos habla de que en todo Estado se debe de contribuir al sostenimiento del Estado sin ninguna excepción cuyo caso en la actualidad ha sido desechado por los legisladores modernos; en el segundo criterio cuyo Autor es Adolf Wagner, afirma que se deben conceder exenciones a los contribuyentes en impuestos directos siempre y cuando se traten de cantidades que aseguren las condiciones mínimas de existencia. El último criterio es sostenido por Griziotti, quien sostiene que se deben de ver exentos los impuestos directos e indirectos a quienes no tengan capacidad contributiva para aportar al Estado y su mantenimiento ya que esto empeora su calidad de vida y sus situación económica, lo cual genera menos ahorro, menos dinero y en consecuencia menos capital circulante, “se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público”<sup>20</sup>. Nuestra legislación adopta el segundo criterio para estar frente al tratamiento del mínimo vital.

Para que el impuesto sea acorde a la capacidad contributiva del contribuyente, debe de ir aparejado de tarifas progresivas para que el impuesto sea justo, cobrándoseles a los que tienen más una proporción mayor de quienes tienen menos.

---

<sup>19</sup>Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial, México, 1995.

<sup>20</sup> Idem, pp 144.

Como se mencionó anteriormente, otro de los principios relacionados con el de justicia es el de uniformidad, que no es más que el que todos los contribuyentes deben de ser iguales frente a una contribución.

Sin embargo John Stuart Mill relacionando el principio de uniformidad crea un principio de igualdad de sacrificio, el cual implica dos elementos en las rentas percibidas; el elemento objetivo es la capacidad contributiva, y el elemento subjetivo, que es el sacrificio de una renta, haciendo una distinción de las rentas o del capital por su origen.

Para completar la idea anterior, Emilio Margáin en su obra se pronuncia sobre la teoría de John Stuart Mill, “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”<sup>21</sup>.

### **2.1.2 Principio de Certidumbre**

Este principio de Adam Smith fija un precedente importante para la creación de leyes en materia impositiva, ya que sin éste tendrían lugar muchos desvíos de poder por parte de la administración pública.

Adam Smith establece en este principio que todas las contribuciones que deba sufragarse deben de ser ciertas para todos los ciudadanos, contribuyentes y para la administración pública, el elemento de certeza radica en que deben de ser conocidos todos los elementos que constituyen las contribuciones, y de no ser así

---

<sup>21</sup> Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Décimo sexta Edición, Editorial Porrúa, 2003, pp. 27.

tendrían cabida a arbitrariedades así como actitudes corruptas por parte de los recaudadores que ostentan un cargo público, lo cual implicaría un beneficio indebido por parte del Estado o en el peor de los casos el beneficio personal por parte del servidor público encargado de la recaudación de la contribución.

Como ya mencionamos la certeza radica en los elementos de las contribuciones tanto cualitativos como cuantitativos, siendo estos: los sujetos, el objeto, la base, cuota o tarifa, época de pago, la base de la contribución, de igual importancia otros elementos que son útiles y que le den mayor certeza a la contribución por sufragar como lo son las exenciones y las sanciones establecidas en ley, derivadas del cumplimiento o incumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

“El legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, su base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre”<sup>22</sup>.

### **2.1.3 Principio de Comodidad.**

La comodidad como principio teórico de las contribuciones, radica en que los contribuyentes deben de pagar sus impuestos de una forma en que sea mas cómoda para ellos, de esta forma se evitaría la evasión del pago de impuestos en una gran mayoría.

Es decir, que los ciudadanos en el momento de encuadrarse en la hipótesis prevista en ley, se convierten en contribuyentes y sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, la cual deben de satisfacer con el pago de sus contribuciones,

---

<sup>22</sup> Op. Cit. Flores Zavala, pp.27.

de tal forma que les resulte más cómodo y eficiente para efectos de que la captación de recursos destinados para sufragar el gasto público.

Ejemplo claro de esto en la actualidad es el pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de los contribuyentes, en el momento en que se consume un producto o se adquiere un servicio se cumple con la obligación principal tributaria, con comodidad y agilidad, ya que de hacerse en otro momento resultaría tedioso el pago del mismo y por tanto acarrearía en algunos casos el pago a destiempo de este impuesto o la omisión del mismo.

Con esto se quiere decir que al incorporar este principio en las legislaciones contemporáneas, hace que resulte más fácil el cumplimiento la obligación aportar para el mantenimiento del Estado, teniendo como resultado una mayor captación de contribuciones por parte de las Arcas del Estado y reducir el índice de evasión.

#### **2.1.4 Principio de Economía.**

En este se establece que los impuestos establecidos por el Estado deben de ser y considerarse como redituable para el Estado, en relación a lo anterior Luigi Einaidi considera que *“cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable”*<sup>23</sup>, lo anterior tomando en cuenta cuatro puntos importantes:

- Que la diferencia entre lo recaudado y lo que va al erario público, sea mínima, ya que los impuestos requieren la contratación de personal que se encargue de actividades propias para el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias, de tal forma que gran parte del impuesto recaudado se destina al pago de los salarios de esos funcionarios públicos, de tal forma que el menor

---

<sup>23</sup> Op. Cit. Margáin Manautou, pp.29.

número de funcionarios que realicen esta función y de manera eficaz hace que los costos se reduzcan y por tanto llegue mayor cantidad del impuesto recaudado al erario público.

- No debe de ser desalentada la industria ni al comercio ya que estos se verían en dificultades para el pago de sus obligaciones tributarias.
- Los impuestos no deben de ser excesivos, y tampoco las multas que se generen de la revisión del incumplimiento de la obligación tributaria, y mucho menos sobrepasar el crédito fiscal, ya que siendo de esta manera habría cabida a la evasión de impuestos.
- Por último que la actuación de los recaudadores de ninguna forma deben de ser tediosas en las visitas domiciliarias que sirvan para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

## **2.2 Adolf Wagner**

Economista y político alemán, cuya obra principal es el *“Tratado sobre la ciencia de las finanzas”*, sostiene principios en materia financiera que pretenden sentar las bases a tomar por parte de los legisladores de diversos países para el beneficio de sus economías, y principalmente tomando en cuenta aspectos que benefician al sector social.

Este tratadista alemán crea nueve principios, encasillados en cuatro grupos, los cuales se desarrollarán a continuación.

### **2.2.1 Principios de Política Financiera.**

Dentro de este grupo encontramos dos sub principios: suficiencia de la imposición y elasticidad de la imposición.

El principio de suficiencia en la imposición, parte de la base de que se deben de satisfacer las necesidades propias de un Estado en un periodo determinado.

Este principio está relacionado de manera directa a nuestro sistema jurídico en cuanto a que, como bien menciona Wagner, el Estado debe de contar con los recursos necesarios para la satisfacción de las actividades y necesidades del Estado, pero también es cierto que no se debe de abusar de las facultades conferidas al Congreso de la Unión y en específico a la Cámara de Diputados, quien es el órgano encargado de fijar las contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación y la forma en que se gasta dicho presupuesto, para que de una forma excesiva se establezcan contribuciones que afecte a la mayoría de la sociedad mexicana.

El segundo de los sub principios de este rubro es denominado por su autor como principio de la elasticidad de la imposición, menciona que los impuestos deben de ser adaptables a las necesidades de las finanzas de un Estado y que por lo tanto se deben de tener uno o más impuestos maleables, y según a estas necesidades se pueda cambiar la tarifa de dicho impuesto en caso de crisis financiera, sin que esto a su vez implique un detrimento o desaceleración en las finanzas públicas, y así poder producir los recursos necesarios para la satisfacción de necesidades propias de un Estado.

### **2.2.2 Principios de Economía Pública.**

Dentro de este rubro encontramos dos principios que como bien dice su nombre tratan cuestiones económicas que un Estado debe de tomar en cuenta para el establecimiento de sus impuestos.

El primer sub principio es la elección de las buenas fuentes de Impuestos, es decir, que los legisladores quienes establecen las contribuciones deben de hacer un análisis en la economía y los sectores para poder medir los impactos que conlleve el gravar a esa industria o comercio.

El segundo principio está muy ligado con el inmediato anterior, pues versa sobre la elección de las clases de impuestos y su repercusión, es decir que antes de establecerse cualquier tipo de contribución se debe de analizar el impacto que conllevaría a la sociedad en general, así como la naturaleza del mismo, esto combinado con la legalidad y acorde con los impuestos ya establecidos en un Estado, a fin de que no haya detrimentos en la economía pública.

Cabe destacar que Wagner distinguió tres fuentes del impuesto, las cuales eran: rentas, capital y medios de consumo; dicho lo anterior con base a la fuente que incrementara el patrimonio del contribuyente sería la naturaleza de dicha contribución. Además de elegir la clase de gravamen, también era importante saber quien o quienes eran los sujetos de dicha contribución.

### **2.2.3 Principios de equidad o repartición equitativa de los impuestos.**

La repartición equitativa de los impuestos para Adolfo Wagner consiste en los sub principios de generalidad y uniformidad, cuya justificación se encuentran en la economía nacional.



Principio de generalidad, está basado en que todos los ciudadanos de un Estado tienen la obligación de contribuir al gasto público, Wagner es quien sostiene que se debe de contribuir al gasto público de manera proporcional a la capacidad contributiva que tenga cada contribuyente, es decir, que el ciudadano tenga un mínimo vital para su subsistencia y el excedente a éste se le pueda aplicar una tasa destinado para sufragar el gasto público.

El principio de uniformidad prevé que sean tratados igual los contribuyentes ante el mismo gravamen y que la tarifa sea progresiva ajustada a la capacidad de la prestación económica que obtenga el contribuyente.

#### **2.2.4 Principios de Administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.**

En este rubro encontramos los dos últimos principios de Wagner, los cuales son el principio de fijeza de la imposición y el de comodidad de la imposición.

Wagner al establecer el principio de fijeza en las contribuciones encuentra como fin de este principio una mayor efectividad de las mismas y por las cuales a su arbitrio deben de contener los siguientes parámetros:

- Mayor preparación profesional y moral a las personas que trabajan para el erario público y cuyas funciones estén relacionadas con la determinación de impuestos.
- Mayor simplicidad en el sistema de impuestos y a su vez en su organización.
- Establecimiento de los elementos cualitativos y cuantitativos de los impuestos.
- Leyes y reglamentos con lenguaje claro lo que implique la nulidad de complicaciones para todos los ciudadanos.

- Rigor jurídico y precisión en las normas.
- Que la Hacienda Pública con el fin de que le sea más sencillo al contribuyente el pago de sus impuestos, publicar de manera periódica circulares que contengan ejemplos de diversas obligaciones hacendarias, para quienes se encuentren en ese supuesto normativo.
- Que las leyes prevean medios de defensa, un procedimiento de cómo realizarse notificaciones y un órgano para el control del impuesto.
- Publicidad de nuevas normas así como reformas en los diversos medios de prensa.

El principio de comodidad toma como la base del beneficio que ambas partes de la relación jurídico tributaria, los contribuyentes y la Hacienda Pública se vean beneficiados, pues entre mayor sea la comodidad que tenga el contribuyente para pagar sus impuestos mayor será el monto que recaude el fisco.

Wagner nos dice que para que sea cómodo el pago de las contribuciones éstas deben de realizarse en moneda nacional por regla general, lo más cerca al domicilio del causante, estableciendo una época de pago ventajosa para el contribuyente y por lo tanto le sea fácil y cómodo el pago de sus impuestos.

### **2.3 Harold H. Sommers.**

Profesor de la Universidad de Chicago y destacado pensador en Finanzas Públicas, este estudioso de las Finanzas ha fijado principios en la política impositiva en la actualidad, de manera que según su perspectiva, los legisladores deben de seguirlos para mantener sanas las finanzas de un País y en su conjunto de la humanidad, basándose en los principios teóricos de Adam Smith.

Los principios que establece son los siguientes:

- Principio de capacidad de pago.
- Principio de beneficio.
- Principio del crédito por ingresos ganados.
- Principio de ocupación plena.
- Principio de la convivencia.

### **2.3.1 Principio de capacidad de pago.**

Este principio tiene que ver con la capacidad de pago que tenga cada contribuyente para sufragar el gasto público, quien tenga mayor ingreso o riqueza deberá de pagar una cantidad mayor de impuestos, es decir que las tasas deben de ser progresivas de acuerdo con la capacidad real del contribuyente, este principio es equiparable al de justicia de Adam Smith ya que está orientado a la justa distribución de las cargas tributarias.

### **2.3.2 Principio de beneficio.**

El cual está encaminado especialmente a los individuos o negocios los cuales deben de pagar de acuerdo con el beneficio que reciben de los gastos gubernamentales, cuando el impuesto se destina a cubrir gastos específicos.

### **2.3.3 Principio de crédito por ingreso ganado.**

Sommers toma en cuenta los ingresos que pueden verse afectados por los impuestos en general, por esto mediante este principio se pronuncia respecto a la deducción de sueldos y salarios al calcularse el impuesto, por lo que haría que recibieran un tratamiento favorable las personas que tienen como fuente de ingresos esta modalidad, de igual manera esto contribuye a una mejor distribución de las cargas tributarias.

#### **2.3.4 Principio de ocupación plena.**

Principio que tiene que ver con el establecimiento de impuestos que estimulen la producción y el empleo, sin tomar en cuenta las consideraciones a cerca de la capacidad de pago y la forma en que se obtenga.

#### **2.3.5 Principio de conveniencia.**

Tiene que ver que cada Estado debe establecer impuestos indirectos y recaudar con la menor dificultad impuestos que se disfrazan con el precio de las mercancías los cuales se trasladan a los consumidores, esto tiene relación con el principio de economía de Adam Smith.

## CAPÍTULO III

### LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 3.1 Antecedentes históricos del Impuesto Sobre la Renta.

Para comenzar con el presente capítulo se definirá que se entiende por renta, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, viene del latín *“reddita, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra, de igual manera significa ingreso, caudal aumento de la riqueza de una persona.”*<sup>24</sup>

Según el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, se define el Impuesto sobre la Renta como: *“toda contribución impuesta por la Ley sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional.”*<sup>25</sup>

De tal forma que éste impuesto grava los ingresos por cualquiera que sea su objeto, es decir, salarios, honorarios, utilidades, intereses, etc., de personas físicas y personas morales.

De tal manera que el antecedente más remoto de éste impuesto lo encontramos en Inglaterra, cuyo motivo de implementación fue sufragar las erogaciones realizadas con motivo de la guerra napoleónica, y propuesto por William Piten el año de 1798.

---

<sup>24</sup> Diccionario de la Lengua Española, Ed. Espasa Clpe, S.A., 2001, p. 1945.

<sup>25</sup> “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo III, Ed. Porrúa- Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005, p. 1964.

### **3.1.1 Antecedentes históricos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México.**

En México, el Impuesto sobre la Renta ha sufrido diversos cambios; primero se instauró el sistema cédular, el cual dividía la fuente de ingresos que modificaba el patrimonio del contribuyente de una o varias actividades, por lo tanto se pagaba de manera separada y por cada actividad gravada, se tenía que presentar una declaración distinta respecto a la misma, en caso de que sus ingresos proviniesen de dos actividades distintas se tenían que realizar dos pagos y dos declaraciones.

Respecto al sistema global se suman los ingresos sin importar si provienen de una o varias actividades y éstos se gravan de manera conjunta y en su totalidad, instaurándose en México a partir de 1964.

#### **3.1.1.1 Ley del 20 de julio de 1921, “Impuesto del Centenario”.**

Esta ley se le denominó “centenario”, en virtud a que se cumplían cien años del aniversario a la consumación de la independencia de nuestro País, se proclamó en el periodo de Álvaro Obregón, Adolfo de la Huerta fungía como Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Impuesto de carácter extraordinario, el cual gravaba ingresos derivados del comercio, industria, profesión liberal, literaria, artística o innominada, sueldos, colocación de dinero y participaciones.

Los sujetos de éste impuesto eran mexicanos y extranjeros cuya fuente de riqueza provenía del territorio nacional, se calculaba sobre ingresos o ganancia brutas y cuyo pago se realizaba dentro de la primera quincena del mes de septiembre por medio de timbres.

El impuesto era cédular, comprendía :

- Comercio e industria.

- Profesiones liberales, literarias, artísticas e innominadas.
- Sueldos o salarios.
- Derivados de la colocación de dinero o valores a rédito, intereses, participación o dividendo.

El rendimiento de este impuesto se utilizó para la compra de barcos destinados a la marina y el mejoramiento de los puertos existentes. Cabe mencionar que éste impuesto sólo tuvo un mes de vigencia.

### **3.1.1.2 Ley de 21 de febrero de 1924, “Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.**

Como su nombre lo denota, esta Ley tiene como objetivo recaudar ingresos de cualquier contribuyente sea persona física o moral, siempre y cuando proviniesen de sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades.

De igual manera que la anterior, emana del gobierno de Álvaro Obregón, quien fungía en ese entonces como Secretario de Hacienda y Crédito Público era Alerto J. Pani.

Contenía dos capítulos fundamentales, el primero versaba sobre sueldos, salarios y emolumentos, y el segundo capítulo versaba sobre utilidades de las sociedades y empresas.

Esta Ley preveía que estaban exentos al pago de este impuesto los sueldos de Presidente, Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Diputados, Senadores y Funcionarios Públicos de Elección Popular, fue hasta el 31 de abril de 1924 que se eliminó ésta exención. Tuvo un Reglamento expedido en fecha 2 de febrero de 1924.

De igual manera en éste mismo decreto se estableció que eran sujetos del impuesto las sociedades, personas o empresas que fuesen extranjeras siempre y cuando los ingresos que se gravaban provenían del territorio nacional.

### 3.1.1.3 Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.

Por primera vez, los legisladores denominan a una Ley de esta índole como Ley del Impuesto sobre la Renta, de igual manera por vez primera se determinó; que se entendía por ingreso a toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe.

Esta se expide durante el mandato del General Plutarco Elías Calles; de igual manera que las anteriores leyes en la materia tiene un sistema cédular, la cual estaba integrada por siete cédulas:

Cédula	Comprendía
Primera	Comercio.
Segunda	Negocios industriales.
Tercera	Negocios agrícolas.
Cuarta	Intereses, prestamos, descuentos, anticipos de documentos, pensiones por usufructo.
Quinta	Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno Federal, Entidades Federativas o Municipios.
Sexta	Sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias.
Séptima	Profesiones liberales, literarias, artísticas, innominadas.



Dichas cédulas sufrieron varios cambios durante el periodo de vigencia de ésta ley, variando las cuotas o exenciones en algunas de ellas.

El impuesto se causaba por cédula, por lo tanto una de las obligaciones más importantes contenidas en esta Ley, era que si se tenían ingresos en varias cédulas se tenían que hacer una declaración por cada cédula que se causara de manera anual y en el caso de que se tuviesen varios negocios que se situaran en la misma cédula se hacía una sola declaración.

Las declaraciones eran revisadas y valoradas, se calificaban por una Junta Calificadora y en su caso por una junta revisora, las cuales estaban integradas por representantes del gobierno y de los sujetos que causaba el impuesto. Esta ley tuvo dos reglamentos, uno del 28 de abril de 1925 y otro del 18 de febrero de 1935.

#### **3.1.1.4 Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos del 31 de julio de 1931.**

Expedida durante el periodo del Ingeniero Pascual Ortíz Rubio, cuya ley sólo tenía la vigencia de un año, teniendo el mismo objeto para gravar que el de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya tarifa era del 1% del monto total percibido en la última declaración que se hubiese presentado para efectos del Impuesto sobre la Renta por el año de 1930.

#### **3.1.1.5 Ley del Impuesto sobre Ausentismo del 14 de febrero de 1934.**

Ley publicada en el periodo del General Abelardo L. Rodríguez, los sujetos pasivos de éste impuesto eran personas físicas y morales extranjeras domiciliadas en el país y cuyo objeto del impuesto era gravar el aumento del patrimonio de éstos sujetos que lo incrementaran a causa de inversiones en el extranjero ingresos o rentas producidas en el territorio nacional. Dicha Ley tuvo su Reglamento expedido el 31 de octubre de 1934.

### **3.1.1.6 Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales del 29 de agosto de 1936.**

El día 29 de agosto de 1936 entró en vigor la Ley sobre Exportación de Capitales durante el gobierno del General Lázaro Cárdenas del Río, la cual al entrar en vigor abrogó la Ley del Impuesto sobre Ausentismo y su reglamento.

En general tenía por objeto gravar las remisiones de dinero, capitales o bienes comprendidos en moneda nacional que se invirtieran en la adquisición de cualquier documento pagadero en el extranjero. Su Reglamento se expidió el 9 de septiembre de 1936.

### **3.1.1.7 Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939.**

Este impuesto se implementó con la finalidad de gravar los ingresos mayores a cien mil pesos de la cédula primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, a los comerciantes fuesen personas físicas o morales, gravándose utilidades provenientes de el capital contable, tenía como característica que beneficiaba a la Hacienda Pública, sin embargo el 31 de diciembre de ese mismo año se suprimió dicho impuesto.

### **3.1.1.8 Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.**

Ley que entró en vigor durante el mandato de Manuel Ávila Camacho, la cual gravaba utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos participaciones, percepciones en efectivo, en especie, en crédito o cualquier concepto que modificara el patrimonio del que lo causara y que la fuente de riqueza estuviese en territorio nacional.

Comprendía de 5 cédulas:

Cédula	Gravaba ingresos provenientes de:
Primera	Personas que habitual u ocasionalmente ejecutaran actos de comercio o explotación de algún negocio industrial o agrícola.
Segunda	Intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos, de cuentas corrientes, descuentos, otorgamiento de fianzas, obligaciones y bonos de acciones, participaciones, usufructos de arrendamiento de negociaciones comerciales industriales o agrícolas.
Tercera	Rentas o ingresos por explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal o enajenaran una propiedad de una concesión y que se percibieran de manera normal o accidentalmente.
Cuarta	Sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias.
Quinta	Ejercicio de profesiones liberales, artísticas, innominadas o cualquier por lo que se obtuviese una ganancia.

Esta Ley contó con un Reglamento expedido el 29 de diciembre de 1941.

### **3.1.1.9 Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes del 29 de diciembre de 1948.**

Ley que entró en vigor durante el mandato de Miguel Alemán Valdés, la cual gravaba la utilidad que resultara excedente a la cantidad de doscientos mil pesos provenientes de utilidades de comerciantes, industriales y agricultores, contó con un Reglamento expedido en el siguiente año, el día 20 de abril de 1949.

### **3.1.1.10 Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953.**

Expedida durante el gobierno de Adolfo Ruíz Cortines, esta Ley gravaba los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, indicaba que los sujetos pasivos del impuesto eran personas físicas y morales mexicanas o extranjeras que sus ingresos proviniesen del territorio nacional.

Esta Ley comprendía de siete cédulas:

Cédula	Giro
Primera	Comercio
Segunda	Industria
Tercera	Agricultura, ganadería y pesca.
Cuarta	Remuneración de trabajo personal.
Quinta	Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.
Sexta	Imposición de capitales.
Séptima	Regalías y enajenación de concesiones.

### 3.1.1.11 Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964.

Ésta es la primera Ley del Impuesto sobre la Renta que instaura el nuevo sistema global, toma en cuenta los ingresos globales de las personas que causen el impuesto sean personas físicas o morales.

Los sujetos pasivos, contemplados así por esta ley eran personas físicas o morales mexicanas, extranjeras y en su caso agencias o asociaciones extranjeras, cuya fuente de riqueza provenía del territorio nacional.

De igual manera se fija que es lo que se entiende por domicilio de las personas físicas el cual era el lugar en que este el principal asiento de sus negocios, donde presten servicios o donde se encontrasen, de igual manera se fija que es lo que se entiende como domicilio para las personas morales el cual era donde se establecía la administración principal del negocio y en el caso de sucursales o agencias de negociaciones extranjeras el lugar donde se establezcan.

Constaba de 89 artículos, ordenados en cuatro títulos:

Título	
Primero	Disposiciones preliminares.
Segundo	Impuesto al ingreso global de las empresas.
Tercero	Impuesto al ingreso de las personas físicas.
Cuarto	Impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

De tal manera que toma en cuenta los ingresos totales obtenidos por el contribuyente y con base a esto se calcula el impuesto a pagar. Tuvo un Reglamento que estuvo vigente hasta 1984.

#### **3.1.1.12 Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.**

Esta Ley del Impuesto sobre la Renta entra en vigor el 1 de diciembre de 1981, sigue la tendencia del sistema global, es emitida durante el periodo de José López Portillo y sufre modificaciones a lo largo de su vigencia, sin embargo no fue hasta el periodo de Miguel de la Madrid que se expide su Reglamento el día 1 de marzo de 1984 y el cual se reformó en diversas ocasiones.

#### **3.1.1.13 Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 2001.**

Esta Ley entra en vigor el primero de enero de 2002, es una ley cuyo marco histórico tiene como referencia el sexenio de Vicente Fox Quesada, actualmente es la Ley de la materia que está vigente.

Establece fortalecer la competitividad de la micro, pequeña y mediana empresa, además de la mayor distribución de las cargas fiscales, se elimina la homologación del régimen aplicable a personas físicas con actividades empresariales con el de personas morales.

De igual manera se aplica la misma tasa tanto nacionales como a extranjeros que tengan un establecimiento permanente en el país o en caso de no tenerlo respecto a los ingresos provenientes del territorio nacional y éstos puedan ser acreditables en otros países para evitar la doble tributación y llevar a cabo una mayor distribución de riqueza en la sociedad en virtud de que el que más ingresos obtuviese sin importar si es nacional o extranjero, persona física o moral siempre y cuando el ingreso proviniese de territorio nacional, mayor sería el pago del impuesto y por ende mayor aportación al gasto público.

Su Reglamento fue expedido hasta el 17 de octubre de 2003, la última reforma fue en el año 2006 y es el que actualmente está vigente.

### **3.2 Conceptos.**

En el presente punto se pretende dar una definición breve pero sustancial de los conceptos básicos del Impuesto sobre la Renta, dados por doctrinarios y contenidos en la propia Ley, con el fin de mostrar un panorama entendible de este impuesto.

#### **3.2.1 Impuesto sobre la Renta.**

De acuerdo con la definición del Diccionario Jurídico Mexicano se entiende por Impuesto sobre la Renta como “(...) *un impuesto que tiene por objeto establecer a cargo de los gobernados una carga impositiva para compartir con el Estado una parte de la riqueza del primero, en función de la modificación que experimente su haber patrimonial que revela capacidad económica en el sujeto del impuesto*”.<sup>26</sup>

Respecto a lo anterior, la doctrina se ha pronunciado respecto a no confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva, porque pueda que se confundan los términos. La capacidad económica es aquella que tiene el contribuyente en virtud de su patrimonio o riqueza, en cambio la capacidad contributiva es la aptitud real que tienen los contribuyentes para contribuir con el gasto público ya sea de la Federación, Entidad Federativa o Municipio y en su caso del Distrito Federal.

Así las cosas, el Impuesto sobre la Renta es un impuesto de carácter Federal, por así contenerse en la Ley de Ingresos de la Federación respecto a los posibles ingresos que se recaudaran para sufragar el gasto público del presente ejercicio fiscal, es para muchos uno de los impuestos más importantes para el erario mexicano.

---

<sup>26</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa- UNAM, 2005, PP.1964.

Según la clasificación que ha realizado la doctrina, estamos hablando de un impuesto directo, ya que no se traslada a una tercera persona; es un impuesto personal en virtud de que se acumulan los ingresos que alteran el patrimonio del contribuyente sin importar la fuente de donde provengan y a esta cantidad se le aplica una sola tarifa, de lo que resulta la cantidad a pagar por concepto de éste impuesto; es un impuesto general pues a pesar de que la actual Ley del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos de forma genérica y no así como hace años se gravaba de forma aislada cada fuente; y es un impuesto con fines fiscales ya que su mayor finalidad es sufragar el gasto público.

Ahora bien el objeto de este impuesto como lo explicamos anteriormente es gravar los ingresos acumulables que incrementen el patrimonio del contribuyente y el sujeto pasivo que es la persona que se sitúe en la hipótesis prevista en Ley ya sea persona física o moral, siempre que sea residente en México o sus ingresos procedan de México.

Para que los ingresos de un contribuyente sean gravados deben de ser realmente y efectivamente percibidos en efectivo, bienes o servicios y pueden percibirse a través de un cheque, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

En relación con lo anterior y para generar un panorama más amplio de lo que la ley contempla, la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente tiene VI Títulos, el primero trata sobre las disposiciones generales, el Título segundo es objeto de las personas morales, el tercero está referido al régimen de la personas morales con fines no lucrativos, el Título VI establece lo relacionado con las personas físicas, el Titulo quinto trata de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional, el Titulo sexto versa sobre los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales y por último el Título Séptimo respecto a los estímulos fiscales.

La base del impuesto se determinará en virtud del régimen fiscal a que pertenezca el contribuyente, que se sitúe en la hipótesis prevista en Ley, según se



trate de persona física y moral, así como la naturaleza de sus ingresos, haciendo las deducciones autorizadas por la Ley correspondiente, no olvidando las características especiales, según sea el caso como inversiones, participaciones de los trabajadores en las utilidades, etc., sin embargo de manera genérica se puede calcular la base gravable cuando de los ingresos acumulables se le resten las deducciones autorizadas por la Ley.

La tasa aplicable a la base gravable del este impuesto es la del 30%, aunque en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 2012 mencione que es del 28%, en virtud de lo contenido en los artículos transitorios de esta ley publicados en el Diario Oficial de la Federación del 7 de diciembre de 2009, que establece para el ejercicio fiscal 2012 respecto a la tasa aplicable al ejercicio citado dicho 30%.

Sin embargo, el artículo 113 y 177 de la misma Ley, hace valer el principio de proporcionalidad estableciendo tarifas aplicables a la base del impuesto, el artículo 113 hace referencia a la tarifa aplicable al entero mensual con carácter de pago provisional y el 177 para el cálculo del impuesto del ejercicio fiscal que acumulen sus ingresos sin importar su naturaleza para aportar al gasto público.

Respecto a las obligaciones de los sujetos pasivos de éste impuestos deben cumplir con las obligaciones previstas de manera genérica para los contribuyentes contempladas en el Código Fiscal de la Federación, tales como A) la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, B) solicitar una firma electrónica avanzada, C) llevar y conservar la contabilidad, para efectos de que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y D) expedir comprobantes fiscales.

La obligación principal del contribuyente, es el pago del mismo, mediante una declaración anual, según sea el caso se deberá de presentar para las personas morales en el mes de marzo y para las personas físicas el mes de abril, a esta declaración se le conoce como declaración definitiva, la cual es aquella que el propio contribuyente se autodetermina el monto a pagar a su cargo por

concepto de Impuesto sobre la Renta, presentándola ante la Autoridad Fiscal correspondiente en los plazos señalados anteriormente en relación con los ingresos obtenidos en el ejercicio<sup>27</sup> inmediato anterior.

Es una obligación propia de este impuesto a cargo de los sujetos pasivos, efectuar pagos provisionales, los cuales se realizarán de manera mensual a cuenta del impuesto anual, que se pagará a través de la declaración definitiva, estos pagos deberán de realizarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago.

Muchas de las obligaciones que tienen los contribuyentes están ligadas con otras, al darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, la persona física o moral debe de señalar su domicilio fiscal, que es para la personas físicas el local donde se encuentre el asiento principal de sus negocios, donde desempeñen sus actividades y en caso de que no cuente con un local donde preste sus servicios se señalará su casa habitación; en el caso de las personas morales el lugar donde se encuentre la administración principal del negocio en caso de ser residentes en el extranjero el domicilio fiscal será donde este establecido, en caso de tener varios establecimientos en donde se encuentre la administración principal en nuestro País, lo anterior con fundamento en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, si relacionamos el anterior precepto legal con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el domicilio fiscal tiene relación con el establecimiento permanente que tenga el contribuyente en nuestro País que es la fuente que modifica su patrimonio, se entiende como establecimiento permanente cualquier lugar de negocios, en donde se desarrollen de manera parcial o total actividades empresariales o servicios profesionales independientes, así como

---

<sup>27</sup> Los ejercicios fiscales pueden ser regulares o irregulares, según el Código Fiscal en su Artículo 11 nos dice que cuando la Ley fiscal hable de ejercicio fiscal se entenderá que este coincidirá con el año calendario , ahora bien de conformidad con lo anterior si no coinciden con el año calendario se entiende que estamos hablando de un ejercicio fiscal irregular.

sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, así como cualquier lugar de exploración, extracción y explotación de los recursos naturales.

Dicho domicilio fiscal tiene gran relevancia en materia fiscal, pues en el mismo se le podrán hacer notificaciones respecto a créditos fiscales y así en su oportunidad establecer el medio de defensa que mas considere adecuado, de igual manera en éste la autoridad fiscal podrá realizar facultades de comprobación respecto a irregularidades en sus declaraciones u omisiones, además de que los contribuyentes podrán saber a qué oficina de recaudación podrá acudir en caso de aclaraciones y para el propio cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente tiene dos grandes rubros, el Título II contempla a las personas morales y el Título IV a las personas físicas.

#### **3.2.1.1 Personas Morales.**

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, define como persona moral o colectiva, *“Las personas colectivas son ciertas entidades normalmente grupos de individuos a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica”*<sup>28</sup>

Una persona moral debe de entenderse como un grupo determinado de personas físicas que se unen con un fin, deberá de estar constituida mediante escritura pública ante notario público. Deben de aportar al gasto público en función de sus ingresos percibidos por el desarrollo de sus actividades empresariales en un determinado ejercicio fiscal.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación contiene cuales son las actividades que se entienden como empresariales, siendo las siguientes: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

---

<sup>28</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. pp. 2847.

A las personas morales le corresponde uno de los dos grandes rubros dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 8 de ésta Ley menciona que se entenderá como persona moral para efectos de la misma a: sociedades mercantiles, organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, instituciones de crédito, sociedades civiles, asociaciones civiles, asociación en participación cuando esta realice actividades empresariales en México.

Las personas morales podrán optar según sus actividades y sus fines a un régimen especial, en el caso de las personas morales que tengan fines de lucro podrán optar por el régimen de consolidación fiscal, el régimen simplificado y el régimen general, sin embargo cuando las personas morales tengan fines no lucrativos tendrán un régimen especial contenido en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **3.2.1.2 Personas Físicas.**

Las personas físicas nacionales o extranjeras que obtengan ingresos ya sea en efectivo, bienes, crédito y servicios de una o diversas fuentes ubicadas en territorio nacional, están obligadas a contribuir con el gasto público de un determinado ejercicio fiscal, en la medida de su capacidad contributiva.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Título IV, contempla a las personas físicas como sujetos pasivos de la obligación tributaria entre estos tenemos a aquellas que perciban salarios o algún servicio personal subordinado y por el mismo obtengan un salario y demás prestaciones que deriven de una relación subordinada.

Igualmente aquellos que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales derivados de la realización de este tipo de actividades, dentro de éste rubro se subdivide en tres las personas físicas que desempeñen actividades empresariales A) quienes obtengan ingresos mayores de cuatro millones de pesos, B) aquellos que se dediquen a la misma actividad pero que tengan un

régimen intermedio cuyos ingresos sean mayores a dos millones de pesos hasta los cuatro millones de pesos y C) a los pequeños contribuyentes cuyos ingresos sean hasta el monto de dos millones de pesos, variando las obligaciones a cumplir por parte del contribuyente.

Otra actividad por la cual se obtengan ingresos que grava éste Título son las personas físicas cuya fuente de ingresos sea por arrendamiento o sub arrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles en cualquier potra forma.

Igualmente las personas físicas que obtengan ingresos en virtud de haber enajenado algún bien son motivo de este impuesto, el cual es objeto esta tesis y que de manera posterior se hondara en el tema.

Este título también versa sobre las personas físicas que adquieran bienes en virtud de una donación, por tesoros y adquisición de prescripción. A las personas físicas que tengan como ingreso intereses, premios, dividendos y demás ingresos que obtenga el contribuyente.

### **3.3 Ingresos por enajenación de bienes.**

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título IV, Capítulo IV contempla a la enajenación de bienes como una actividad que se deberá de gravar bajo el rubro de este impuesto, cuyo supuesto de realización deberá de ser efectuado por persona física y obteniendo de tal operación un ingreso.

En relación con lo anterior el Diccionario Jurídico Mexicano define a enajenación como: “(...) *todo acto u actos por el que transmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas*”<sup>29</sup>.

Para efectos del derecho fiscal y en específico para este Título de la Ley del Impuesto sobre la Renta, existire enajenación de bienes, cuando una persona:

---

<sup>29</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit, pp. 1503.

- Transmita la propiedad en cualquiera de sus formas aun cuando se haya reservado el dominio del bien transmitido,
- Cuando realice alguna adjudicación en favor de un acreedor,
- Cuando aporte un bien a una sociedad o asociación,
- Cuando el motivo de la enajenación se realice a través de arrendamiento financiero, cesión de derechos, títulos de crédito o cesión (en caso de transmitir el dominio de un bien tangible o derecho ), por factoraje financiero (cuando sea transmisión de derechos de crédito), fusión y escisión.

### **3.3.1 Elementos del Impuesto**

#### **3.3.1.1 Sujetos**

En virtud de tratarse de un impuesto de carácter Federal, el sujeto activo de la relación tributaria es la Federación quien ejercerá sus funciones a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en específico por el Servicio de Administración Tributaria.

El sujeto pasivo de este impuesto son los contribuyentes que enajenen un bien en cualquiera de las formas citadas con anterioridad y reciban un ingreso.

En la inteligencia de que ingreso es el monto de la contraprestación obtenida por la enajenación contemplada en la Ley, aún siendo en crédito; no se considera ingreso para efectos de este Capítulo, los que deriven de la transmisión por propiedad por causa de muerte, donación, fusión, enajenación de bonos, valores o títulos de crédito que sean considerados rendimientos de créditos de cualquier clase, es decir intereses.

### **3.3.1.2 Objeto.**

El objeto del impuesto en este Capítulo respecto a las personas físicas es gravar los ingresos que se obtengan como contraprestación en la enajenación de algún bien.

### **3.3.1.3 Base.**

La base del impuesto en este Capítulo resulta de calcular la ganancia obtenida de la enajenación del bien entre los años transcurridos entre la fecha de adquisición y enajenación sin exceder de 20 años menos las deducciones de Ley, de tal manera que el resultado se acumulara a los demás ingresos de la persona física, lo que nos resulta la base del impuesto sobre la Renta.

### **3.3.1.4 Tarifa.**

La tarifa aplicable a este impuesto sobre la base, es una tarifa progresiva, es decir a mayor ingreso como base del impuesto será la tarifa aplicable en la cantidad que el contribuyente deberá de aportar al gasto público.

### **3.3.1.5 Obligaciones.**

Las obligaciones a cumplir respecto a la enajenación de bienes, además de las genéricas de éste impuesto, como la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, el pago del impuesto, acumular los ingresos por enajenación de bienes en la declaración anual sin embargo en tal operación también interviene un tercero obligado por la Ley, es decir a un fedatario público, quien es el que calcula el impuesto provisional, lo determina, lo entera y avisa a la autoridad.

En el caso, de que la operación de enajenación, se realice mediante escritura pública, el pago provisional respectivo se hará por medio de una declaración, la cual deberá de ser efectuada ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria dentro de los 15 días a la firma de la escritura. Cualquier persona autorizada para ejercer funciones notariales deberá de efectuar el cálculo del impuesto bajo su responsabilidad así como el entero del mismo, así como un

aviso informativo al Servicio de Administración Tributaria respecto de la determinación impuesto, pues los terceros efectúan el pago provisional por cuenta del contribuyente, así como la retención del mismo impuesto.

Los fedatarios deberán de presentar la información a las oficinas autorizadas por cada operación.

### **3.3.1.6 Deducciones.**

Las deducciones según el Diccionario Jurídico Mexicano son:

*“Al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en el detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.”<sup>30</sup>*

Con base a lo anterior, las deducciones son todas aquellas cantidades que la Ley fiscal permite se resten de los ingresos acumulables, para obtener la base del impuesto. La Ley del Impuesto sobre la Renta contempla las siguientes:

- Costo comprobado de la adquisición.
- Inversiones hechas en contribuciones, mejoras y ampliaciones.
- Gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación.
- Impuesto local por los ingresos de bienes, pagados por le enajenante.
- Gastos con motivo de avalúo de bienes inmuebles cuyo monto deben de ser actualizado por el periodo desde el mes que se efectuó la erogación, hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se realice la enajenación.

---

<sup>30</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. pp. 849.



- Comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la enajenación del bien, cuyo monto debe de ser actualizado por el periodo desde el mes que se efectuó la erogación, hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se realice la enajenación.

### **3.3.1.7 Exenciones.**

Para poder delimitar el tema de exenciones debemos de dar una definición sobre exención, el Diccionario Jurídico Mexicano se pronuncia al respecto, “*En estricto sentido, la exención fiscal es el hecho o situación que consiste en evitar que se genere la carga fiscal no obstante de haber realizado el supuesto previsto en la norma*”<sup>31</sup>

Habrá que dejar en claro otras figuras jurídicas como lo son la no causación y la no sujeción con las que se ha llegado a confundir la exención. Se habla de no causación, cuando no se realiza el hecho imponible previsto en Ley, y no hay sujeción, cuando se materializa el hecho imponible y se causa el impuesto, sin embargo el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye.

Cuando hablamos de exención todos los elementos del hecho imponible tienen cabida por lo tanto nacen obligaciones de carácter fiscal sin embargo la propia Ley suprime su exigibilidad pues queda liberado de la obligación de pago.

La ley del Impuesto sobre la Renta no define que es lo que se entiende como exención, sin embargo, para efectos fiscales, es la liberación de la obligación para del contribuyente de pagar éste impuesto y a su vez la supresión de la exigibilidad del pago a cargo de la autoridad fiscal por así preverlo la Ley.

Los conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como exentos son:

---

<sup>31</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., pp. 1623.

- Prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general.
- Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, concedidas por medio de Ley, contrato colectivo de trabajo o contrato Ley.
- Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, cesantía en edad avanzada y vejez o cualquier forma de retiro prevista en la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social o en la Ley de Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.
- Prestaciones de seguridad social, otorgadas por Instituciones Públicas.
- Por la entrega de aportaciones y rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social.
- Ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro.
- Cuotas de Seguridad Social pagadas por trabajadores.
- Ingresos percibidos con motivo de primas de antigüedad y asimilables.
- Gratificaciones percibidas por trabajadores por parte del patrón hasta un monto de 30 días de salario mínimo general vigente en el área geográfica del trabajador y participación de las utilidades de las Trabajadores en las empresas en equivalente hasta por 15 días de salario mínimo general vigente en el área geográfica del trabajador.
- Remuneraciones percibidas por extranjeros en casos específicos.
- Los provenientes de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

- La casa habitación del contribuyente cuando ésta sea enajenada, y cuyo caso es motivo de investigación de la presente tesis y del cual se hablará con mayor exactitud de manera posterior.
- Intereses en casos específicos.
- Cuando sea motivo de pagar montos asegurados por empresas dedicadas a éste giro a beneficiarios y cuando ocurra un riesgo amparado por pólizas.
- Herencias o Legados.
- Donativos en casos específicos.
- Premios obtenidos con motivo de concursos científicos, artísticos o literarios.
- Indemnización por daño mientras que no se exceda el daño motivo de la indemnización.
- Percibidos por conceptos de alimentos.
- Retiros de la subcuenta de retiro por concepto de gastos de matrimonio o desempleo.
- Impuestos que se traslade el contribuyente en términos de Ley.
- Los derivados por enajenación de derechos parcelarios.
- Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación sea por medio de bolsas de valores en términos de la Ley del Mercado de Valores o acciones emitidas por sociedades extranjeras.
- Los ingresos percibidos de actividades agrícolas, pesqueras, ganaderas o silvícolas bajo algunas limitaciones.

- Los percibidos por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, revistas o periódicos así como la reproducción de obras musicales hasta por un monto de 20 salarios mínimos generales vigentes en el área geográfica del contribuyente elevados al año, observando algunas restricciones.

### **3.4 Artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

El artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla las exenciones previstas en general para las personas físicas.

Históricamente el contenido de este artículo, va evolucionando, en la Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964, se exentaba del pago a la venta de un inmueble, quedando asentado en el Reglamento de esa ley, que el destino de ese inmueble sería el de casa habitación, años después se reformo la Ley de la materia en 1980, se introduce ya el termino casa habitación en su numeral 77 fracción XV, el cual establecía, que no se pagaría el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente la hubiese habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años a la enajenación.

La Ley vigente, a partir del 1 de diciembre de 2002, hasta esta fecha ha sufrido modificaciones en su cuerpo normativo y para quedar en los siguientes términos del precepto 109 fracción XV inciso a), el cual a la letra dice:

*“Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*

*XV. Los derivados de la enajenación de:*

*a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante*

*fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.*

*La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.*

*El límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.*

*El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.”*

La entrada de vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta el 1 de enero de 2002, contemplaba una exención más genérica, respecto a la obtención de ingresos derivados de la enajenación de la casa habitación del contribuyente, sin tener una condicionante adicional.

La casa habitación no cuenta con una definición legal, sin embargo se ha incluido en diversas disposiciones, legales como en el Código Civil Federal, en su Título Duodécimo, Capítulo Único, artículo 723, fracción I, al incluirlo dentro del patrimonio familiar, en este sentido el Maestro Jorge Sánchez-Cordero en su libro de Introducción al Derecho Mexicano abarca éste tema de la siguiente forma: “*La idea central del patrimonio familiar gira en torno a la creación de un hogar como punto de cohesión de la familia*”<sup>32</sup>, siguiendo esta misma idea la Segunda Sala del Alto Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a lo que debe de entenderse como casa habitación en su Jurisprudencia 2ª./J. 88/2010 bajo el rubro *VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9º. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO(VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN ENCUENTRA SU JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4º. CONSTITUCIONAL. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada por el Presidente de la República ante la Cámara de Diputados el 30 de noviembre de 1978, así como del proceso legislativo correspondiente, **se advierte que a la casa habitación se le conceptualizó en los términos en que el común de la gente la entiende, es decir, como el lugar adecuado en que vivirá una familia**, y atendiendo a ello, el legislador consideró prudente y necesario exentar del pago del impuesto relativo, en términos de los artículos 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento, vigente este último hasta el 4 de diciembre de 2006, la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para*

---

<sup>32</sup> Sánchez-Cordero Dávila, Jorge A., Introducción al Derecho Mexicano, UNAM, México, 1981, pp. 131.

*casa habitación, así como todos los trabajos accesorios tendentes a convertirla en una vivienda digna y decorosa, como lo exige el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como pudieran ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado, sanitarias (drenaje) y todas aquellas cuya finalidad sea proporcionar confort. De lo anterior se advierte que para entender lo que el legislador conceptualizó como casa habitación no es necesario acudir a un ordenamiento legal distinto a los señalados, ya que su significación corresponde a lo que el común de la gente entiende respecto de tal concepto y la interpretación que debe dársele deriva de la exposición de motivos a que se alude y al referido artículo 4o. constitucional, en el sentido de que el gobernado cuente con una vivienda digna y decorosa, por lo que en términos de la indicada exposición de motivos y los preceptos mencionados, deberán estar exentos del pago del impuesto al valor agregado los trabajos tendentes a cumplir con tal fin; es decir, los dirigidos a convertir a la casa habitación en una vivienda digna y decorosa.*

En el contenido de ésta Jurisprudencia se hace referencia de cómo debe de ser entendido para la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en general para la materia fiscal lo relativo a casa habitación, teniendo una acepción de carácter gramatical, pues se le conceptualizó en los términos en que el común de la gente la entiende, es decir, como el lugar adecuado en que vivirá una familia.

Con relación al artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la manera originaria como estaba redactado en la Ley de la materia para el año 2002, pretende apoyar a aquellos contribuyentes que deseen enajenar un bien en donde haya habitado en común con su familia evitando el demerito en su patrimonio.

Dejando claro lo anterior seguiremos con las reformas que ha sufrido el precepto legal que nos atañe, en el año de 2006 se publicó un Decreto el día 27 de diciembre para entrar en vigor el día 1 de enero de 2007, en la exposición de motivos de la reforma menciona que la razón principal por la que se modificó tal Artículo fue que se había abusado de éste beneficio por parte de los

contribuyentes ya que muchos de ellos obtuvieron de manera indebida tal exención pues enajenaban el inmueble con fines de especulación y no de vivienda, de tal manera que resultaba un perjuicio al fisco federal

De tal forma que se impusieron medidas para restringir tal exención, en la siguiente forma:

- La contraprestación obtenida no debía de exceder la cantidad de un millón quinientas mil unidades de inversión, en caso de exceder dicha cantidad a la ganancia se le determinará el impuesto anual y el pago provisional;
- La transmisión debía de ser ante Fedatario Público;
- La exención no sería aplicable tratándose de posteriores enajenaciones de casa habitación efectuadas en el mismo año calendario;
- El límite establecido respecto a la contraprestación que resulte de la enajenación de la casa habitación no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en la casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de la Ley.

El fedatario público era el encargado de consultar a las autoridades fiscales si previamente el contribuyente enajenó alguna casa habitación en ese mismo año calendario y también dará aviso a las autoridades fiscales en caso de ser procedente la exención.

De manera posterior el 7 de diciembre de 2009 se publicó un Decreto en el Diario Oficial de la Federación donde de nueva cuenta se modifica esta disposición contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disposición prácticamente mantiene las mismas restricciones a la enajenación de casa habitación sin embargo se le adiciona, que será aplicable tal exención en virtud de no haber enajenado otra casa habitación y obtenido este beneficio dentro de los cinco años anteriores a la fecha en que se pretenda enajenar la casa habitación,



así mismo el contribuyente tiene que manifestar bajo protesta de decir verdad tal circunstancia ante el fedatario que protocolice la operación.

De igual manera en ésta reforma se precisa que el fedatario debe de consultar la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y ésta Autoridad respecto a la anterior situación, además de que dará aviso de a éste mismo órgano desconcentrado la operación así como el monto de la contraprestación obtenida y en su caso el impuesto retenido.

Ahora bien en las mencionadas reformas a éste precepto legal se destaca que no se pagará el Impuesto sobre la Renta y cuando el contribuyente demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación en los términos de su Reglamento, es decir, que se remite al Reglamento sólo en cuanto a la demostración de haber residido en la casa habitación, como lo describe el artículo 130 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra dice:

*“Artículo 130. Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación, siempre que el domicilio consignado en dicha documentación coincida con el del domicilio del bien inmueble enajenado:*

*I. La credencial de elector, expedida por el Instituto Federal Electoral.*

*II. Los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de los servicios de energía eléctrica o de telefonía fija.*

*III. Los estados de cuenta que proporcionan las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales o de tarjetas de crédito no bancarias.*

*La documentación a que se refieren las fracciones anteriores, deberá estar a nombre del contribuyente, de su cónyuge o de sus ascendientes o descendientes en línea recta.”*

## CAPÍTULO IV

### ARTÍCULO 129 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### 4.1 Reglamento, concepto y base Constitucional.

El Reglamento es una figura jurídica con gran relevancia para el derecho fiscal pues coadyuva con el principio de legalidad y sirve para proveer la exacta aplicación de la ley.

Empezaremos por atender a la definición de reglamento realizada por algunos Autores y después crear la propia para posteriormente desentrañar cada uno de los elementos que la integran.

El Diccionario Jurídico Mexicano dice, “(De reglar y éste a su vez, del latín *regulare*) Es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa”.<sup>33</sup>

El maestro Andrés Serra Rojas en su obra Derecho administrativo define al reglamento como, “conjunto de normas administrativas subordinadas a la Ley, obligatorias generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República, en virtud de sus facultades discrecionales que le han sido conferidas por la Constitución ó que resultan implícitamente del ejercicio del Poder Ejecutivo”.<sup>34</sup>

El Artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el fundamento Constitucional, en el cual el Constituyente Originario otorga la facultad de ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y

---

<sup>33</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Op.Cit, pp. 2751.

<sup>34</sup> Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*. Decimotercera Edición, Porrúa, México, 1985, pp. 181.

proveer dentro de su esfera Administrativa la exacta observancia de las mismas al Presidente de la República, quien atendiendo al principio de división de poderes ostenta el poder ejecutivo.

Tomando en cuenta los criterios de varios autores, así como los elementos del reglamento, considero que el reglamento debe reunir según mi perspectiva, cada uno de los elementos que le son propios a esta figura jurídica, por lo que se puede decir, que el reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter obligatorio, abstracto, general, emanadas por del Presidente de la República en ejercicio de su facultad reglamentaria otorgada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su numeral 89 fracción I, cuyo objeto es proveer la exacta observancia de le ley y teniendo como limitantes los principios de supremacía y reserva de Ley.

De lo anterior se concluye que dicha facultad es exclusivamente del Presidente Constitucional, el único que puede ejercer tal facultad reglamentaria en virtud de ser otorgada por mandato Constitucional.

Esta Figura, se introduce en nuestro País, como consecuencia de la importación de ideas en el periodo de la Conquista, el primer antecedente en México data desde la formulación de la *Constitución de la Monarquía Española* conocida popularmente como la Constitución de Cádiz, publicada en 1812 en España y en lo que era entonces la Nueva España.

Esta Constitución, preveía la división de facultades; a las cortes del rey les correspondía la creación de las leyes, la aplicación de las mismas, atañía a los tribunales civiles y criminales y la ejecución de éstas se hacía a través del rey. La facultad conferida al Monarca tenía como resultado que éste pudiese expedir los reglamentos que considerase conducentes para la ejecución de las leyes.

La Constitución de Cádiz tiene gran influencia por parte de la Legislación Francesa ya que en los tiempos de creación de la Constitución de Cádiz, en España se llevaba a cabo una guerra de liberación en contra del ejército Francés.

Francia, considerado por muchos teóricos la cuna del derecho administrativo, pues en ella se erigieron muchas de las Instituciones que nos rigen en la actualidad, es pertinente mencionar que tiene influencia en el Derecho Nacional por medio de la Constitución de Cádiz de 1812 de manera indirecta. Algunos aspectos que se tomaron en cuenta para la integración de la Constitución de Cádiz, fueron las ideas que motivaron la Revolución Francesa y el establecimiento de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789, pues se consideró a la Ley como un reflejo de la voluntad general, derivando de los movimientos sociales la exaltación y respeto de la ley, también es cierto que el poder ostentado por los Monarcas de manera absoluta, hasta ese momento fue fuertemente disminuido, pero no eliminado, limitándose al contenido de la ley, de esta manera se instauró formalmente la potestad reglamentaria.

Como mencionamos anteriormente, la facultad reglamentaria la ha ostentado el titular del poder ejecutivo, posteriormente a la Constitución de Cádiz y como consecuencia de un movimiento social, que tendría como resultado la independencia de México obteniéndose así libertad y soberanía propias, se establece que tal facultad reglamentaria se otorgaría al Presidente de la República, por la influencia de país vecino del norte.

Con la Constitución de 1924, se inicia la era Republicana del México Independiente y se adopta el Federalismo como resultado de un pacto general, entre los Estados integrantes de la Nación, cuya inspiración se encuentra en la Carta Fundamental Norteamericana de 1787. En las subsecuentes Constituciones de 1836, 1843 y 1857 se ha otorgado la facultad de expedir reglamentos al titular del Presidente; facultad que en la Constitución vigente de 1917, el Constituyente previó como necesaria preservar dicha figura jurídica.

Con base en lo anterior, queda claro que a lo largo de los años e inclusive en la actualidad el objeto de esta facultad es proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes para facilitar su aplicación, así como mejorar el cumplimiento de las mismas, cuya justificación se encuentra en la practicidad.

Ahora bien, existen dos criterios para determinar la naturaleza de los actos del Estado, el primer criterio es el órgano público del cual emana siendo actos administrativos los que provienen del Poder Ejecutivo, actos jurisdiccionales los que provienen del Poder Legislativo y los judiciales los que provienen del Poder Judicial, todos en sentido amplio y el segundo criterio tiene que ver con la naturaleza intrínseca del acto y no del órgano del cual proviene.

El Doctor Gabino Fraga, es partidario de considerar que el reglamento es formalmente administrativo en cuanto al órgano del cual proviene, pero materialmente legislativo, por las características intrínsecas del mismo, pues es general, abstracto, obligatorio y coercible.

Sin embargo, algunas teorías refutan que el reglamento no puede tener una naturaleza material de un acto legislativo, sustentando en la idea del órgano del cual proviene, sino en virtud de que las leyes emanadas del Congreso de la Unión son reflejo de la voluntad general, en virtud de la representación soberana que tienen los legisladores otorgada por el propio pueblo y el Reglamento es voluntad del Presidente.

Luego entonces, encuentro coincidencia con la teoría del Maestro Gabino Fraga, en cuanto que a los reglamentos se les debe de considerar formalmente administrativos pero materialmente legislativos, pues a pesar de provenir de el órgano administrativo, éste reúne los elementos que cualquier ley ostentaría pues jamás pretende desnaturalizarla, pretende fungir como medio para su cumplimiento, lo anterior robustecido con la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Corte *“LA SUSTANCIA DE LA NORMA ES LA QUE LE DA LA ESENCIA Y NO LA DENOMINACIÓN”*.

Con base a lo anterior, es menester precisar las diferencias existentes entre ley y reglamento; la primera de ellas tiene que ver con el órgano del cual proviene es decir, del legislativo, siendo el reglamento un acto del Presidente ya que es emanada por él, entonces la ley es resultado de un conjunto de actos

concatenados realizados por el Congreso de la Unión contenidos en el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto a las leyes de carácter fiscal, éstas tienen un procedimiento específico tal y como se precisa en el Capítulo I del presente trabajo de investigación, fungiendo como Cámara de Origen la de Diputados conforme a lo dispuesto en el Artículo 74 de la ley fundamental.

En relación con lo anterior es pertinente mencionar la definición que da la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986, *“es la norma jurídica de carácter general, ceñida al bien común emanada de los órganos legislativos constitucionalmente previstos y democráticamente elegidos y elaborada según el procedimiento establecido por las constituciones de los Estados parte para la formación de leyes”*.<sup>35</sup>

Otro aspecto a considerar corresponde a lo establecido en el Artículo 72 inciso f) de nuestra Constitución vigente, que dice de manera literal: *“En tanto a la aplicación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”*, en virtud de que la ley es un acto legislativo, sólo podrá ser modificada, abrogada, derogada o sufrir algún cambio de cualquier tipo siguiendo un proceso igual al de su creación y por el mismo órgano del Estado. Ahora bien es apropiado mencionar que por regla general el reglamento sigue la suerte de la Ley y en tanto no se abroga ésta, el reglamento correspondiente tendrá los mismos efectos, una excepción este principio es que la ley que sustituye a una abrogada haga mención respecto a que la vigencia del reglamento de la ley que se abroga quedará vigente en tanto se expida un nuevo Reglamento para la ley que esté en vigor; en el supuesto de que deroguen ciertas disposiciones de la ley, las disposiciones en el Reglamento referentes a las derogadas no tendrán aplicabilidad en la inteligencia de que debe

---

<sup>35</sup> Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986, *Expresión “Leyes” en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*.

de existir el supuesto en la ley para poder reglamentarlo, de igual forma pasa cuando las disposiciones se modifican.

Otra diferencia sustancial, entre ley y el Reglamento atiende a la finalidad de éste último, en virtud de que éste, se crea para la exacta observancia de la Ley.

De lo anterior se puede afirmar que si no hay ley, no hay Reglamento constitucionalmente válido, que pueda existir; por lo tanto los reglamentos atienden a una jerarquía inferior a la de la Ley, por estar condicionada su existencia a la de una ley preexistente.

La doctrina en general ha conceptualizado a estos reglamentos como Ejecutivos pues hacen posible la aplicación y cumplimiento de las leyes, además de que fijan el modo de ejecutarlas atendiendo su practicidad, pues es quien tiene contacto directo con los gobernados respecto a su ejecución

El Maestro Ignacio Burgoa, en su obra Derecho Constitucional Mexicano, hace una clasificación de los reglamentos, considerando que hay sólo dos tipos; los reglamentos heterónomos que deben de entenderse como aquellos expedidos por el Presidente de la República en ejercicio de su facultad reglamentaria contenida en el Artículo 89 fracción I dentro de su esfera administrativa cuya condicionante para su existencia sea una ley expedida por el Congreso de la Unión con contenido administrativo y cuya finalidad sea su puntual y cabal cumplimiento. Los reglamentos autónomos son los de policía y buen gobierno y no se supeditan a la existencia de una ley preexistente para que se puedan tener cabida, lo anterior se ve plasmado en el artículo 21 cuarto párrafo de nuestro máximo ordenamiento jurídico, en virtud de lo anterior no se puede hablar que bajo este último supuesto pudiese existir facultad reglamentaria, al ser muy específico el numeral 89 fracción I el objetivo del Reglamento es prever la exacta observancia las leyes creadas por el Congreso de la Unión y en virtud de no haber ley preexistente del Congreso de la Unión, no habrá tal facultad, ahora bien si relacionamos el artículo 124, 89 fracción I y 21 cuarto párrafo se entiende que dicha facultad se entenderá delegada a los Estados y en específico a la autoridad



administrativa por así preverse en la propia Constitución al no ser una facultad expresa de un funcionario federal.

El mismo autor de forma literal refiriéndose al Ejecutivo, señala que *“este alto funcionario no puede ejercerla tratándose de las leyes que rijan las funciones del mismo Congreso de la Unión o de alguna de sus Cámaras, ni de las que regulen las de las autoridades judiciales, pues en estos casos, la normación pertenece a dicho organismo legislativo, traducida en los que se llama “leyes reglamentarias”<sup>36</sup>.*

Las anteriores leyes reglamentarias, como las denomina el Maestro Burgoa, se refieren al funcionamiento interno de los otros dos órganos del Estado, en virtud de no situarse en la esfera administrativa del ejecutivo, por lo que no se habla de facultad reglamentaria en estos casos.

Como lo hemos mencionada lo facultad reglamentaria corresponde únicamente al Ejecutivo Federal existiendo criterios que rigen la misma, los cuales son:

- Primacía o preferencia de Ley, consiste en que el Reglamento siempre se supeditara a la voluntad de la Ley y nunca ir en contra de ella ni más allá de ella, de lo contrario esto quebrantaría lo contenido en la Constitución, por lo tanto se puede inferir que sin Ley no podrá existir Reglamento alguno y si lo existiera siempre tendrá que ser acorde a lo que ésta establezca y no modificándola en ningún sentido, siempre estando subordinado a la Ley.

En relación con lo anterior la Ley, en todo momento determinará el qué, quién y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta y en ningún momento podrá el Reglamento derogar, modificar, ampliar o restringir el contenido de la Ley.

---

<sup>36</sup> Burgoa O., Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1997, pp. 784.

- El principio de reserva de Ley, el cual consiste en que hay materias que solamente pueden ser regladas por una Ley en virtud de preservar bienes jurídicos que tiene mayor valía para los gobernados como lo son el establecimiento de contribuciones y sus elementos, creación de tipos penales, causas de expropiación, los cuales solamente pueden ser modificados por la voluntad general a través de su representación dada al Congreso de la Unión.

#### **4.2 Ingresos por enajenación de bienes.**

Como mencionamos en el punto anterior, el ejercicio de la facultad reglamentaria por parte del Ejecutivo Federal, está supeditada a la existencia de una Ley previa expedida por el Congreso de la Unión, debiendo de ser ejercida dentro de su esfera administrativa; la recaudación de los Impuestos corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en específico al Servicio de Administración Tributaria quien a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se le confiere tal función, sin embargo por estar dentro de la esfera administrativa del Ejecutivo Federal, éste puede dictar reglamentos que provean la exacta observancia de las leyes relacionadas con las contribuciones, tal es el caso del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que nunca podrá ir mas allá de la Ley.

Como se ha mencionado el Reglamento es una figura que sigue la suerte principal de la Ley, sin embargo la entrada en vigor de un nuevo ordenamiento legal puede fijar la permanencia del Reglamento de la Ley inmediata anterior tal como lo sucedió con el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Reglamento de 1984, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, preveía en su numeral 77, los requisitos que debía de cumplir el contribuyente ante fedatario público, que formalizase la operación de la cual derivara que pretendiese obtener el beneficio de exención por la enajenación de su casa habitación, que la hubiese habitado en los últimos dos años anteriores a su enajenación, comprobándose con los estados de cuenta proporcionados por

Instituciones del sistema financiero, casas comerciales y tarjetas de crédito no bancarias o con los comprobantes de pagos efectuados por prestación de servicios de energía eléctrica, teléfono o gas, debiendo estar a nombre del contribuyente, conyugue, ascendientes o descendientes en línea recta.

Con la entrada en vigor de la reforma sustancial a la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2002, en sus artículos transitorios preveía la existencia de un nuevo Reglamento pues en su Segundo Artículo Transitorio ordena que en tanto se expida un nuevo Reglamento para esta nueva Ley, se seguiría aplicando el antiguo Reglamento del 29 de Febrero de 1984, que hasta entonces era aplicable para la Ley anterior.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente se publica en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 2003 entró en vigor al día siguiente de su publicación y éste abrogó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984. Básicamente este Reglamento por derivarse de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene la misma estructura que la Ley que reglamenta, proveyéndose de manera idéntica siete Títulos.

El Reglamento del 17 de octubre de 2003, en su contenido respecto a la exención sobre enajenación de bienes, preveía en sus numerales 129 y 130 lo relativo a la exención de casa habitación; el artículo 129 preveía que para efectos del artículo 109 fracción XV inciso a) los contribuyentes debían de acreditar ante el fedatario público que el inmueble objeto de la operación era la casa habitación del contribuyente, podía comprobarlo con credencial de elector expedida por el Instituto Federal Electoral a nombre del contribuyente el cual pretendía enajenar la casa habitación y que coincidiese con el domicilio de ésta, con pagos efectuados por la prestación de servicios de energía eléctrica, teléfono o gas o con estados de cuenta proporcionados por instituciones que componen el sistema financiero, casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias, respecto a los recibos de los pagos de servicios o estados de cuenta deberán de ser a nombre del

contribuyente, de su cónyuge o bien a nombre de sus ascendientes o descendientes en línea directa.

En este mismo Reglamento se preveía otra disposición para enajenación de bienes, la cual correspondía al numeral 130, el cual establecía que la casa habitación comprendía también al terreno donde se encuentre construida siempre que la superficie del terreno y no excediese de tres veces el área cubierta por construcciones que integran la casa habitación sin entenderse superficie construida las construcciones accesorias a ésta o las bardas perimetrales y respecto al excedente se establece que se debía pagar el impuesto correspondiente

Posteriormente y derivado de las diversas reformas a nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, el Reglamento tuvo que modificarse y fue entonces hasta la fecha de 4 de diciembre de 2006, que disposiciones contenidas en la Ley se ven en la necesidad de modificarse en tanto a que éste último tuviese validez pues tenía que ser acorde con la propia ley.

En cuanto al contenido del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a enajenación de bienes fue precisamente con las reformas del 2006 cuando se integra lo establecido referente a la enajenación de bienes en los artículos 129 y 130, tal y como están vigentes.

El artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia al artículo correlativo que se pretende reglar siendo el 109 fracción XV inciso a), se considerándose la casa habitación del contribuyente comprende además la superficie del terreno que no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación.

Se puede decir, que este artículo más que aclarar lo que se refiere la casa habitación, sobrepasa la facultad del ejecutivo pues le pone un límite a la base la exención de la casa habitación no estando en la ley.

Además se determinan características, específicas respecto a que lo no construido, no debe de exceder tres veces lo construido, para que ésta se considere como casa habitación, no atendándose la naturaleza de la misma que es el bien inmueble que se utiliza para que la habite una familia tal y como la ha definido el Máximo Tribunal Constitucional ya en virtud de no corresponder a ésta característica no podrá gozar del beneficio de la exención.

Por el contrario el artículo 130 tal en relación al mismo precepto legal citado, en su tercer párrafo, éste cumple con la función de proveer la exacta observancia de la ley pues establece los términos por los cuales el contribuyente que pretenda ser beneficiario de esta exención deberá de presentarle al notario público, quien es el encargado de retener y enterar el impuesto.

Se debe de presentar ante el notario público cualquiera de los documentos comprobatorios como lo son la credencial de elector del contribuyente expedida por el Instituto Federal Electoral, los comprobantes de los pagos efectuados por prestación de servicios de energía eléctrica o telefonía fija, estados de cuenta proporcionados por Instituciones del Sistema Financiero o casas comerciales o tarjetas de crédito no bancarias siempre que tal documento este a nombre del contribuyente, de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea directa, en virtud de demostrar corresponder a casa habitación del contribuyente.

#### **4.3 Transgresión al ejercicio de la facultad reglamentaria.**

De lo anteriormente expuesto, se desprende el siguiente análisis; el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 cumple cabalmente con las características de la potestad reglamentaria, en virtud de cumple su función sin extra limitarse de su función administrativa reglamentaria quedando acorde con el precepto legal, lo que hace que sea clara la transgresión contenida en los reglamentos posteriores a él.

El Reglamento que entró a vigor en 2003 relativo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002 contempla como anteriormente se señaló dos artículos

que reglamenta el artículo 109 fracción XV inciso a) que es lo relativo a la exención de los ingresos obtenidos por la enajenación de la casa habitación, siendo estos el 129 y el 130, ahora bien el Ejecutivo aparentemente pretende la ejecución de la ley, sin embargo, un artículo de los dos se extralimita; hablamos del numeral 130 pues en un principio se establece que comprende el terreno para efectos de éste artículo en el cual este construida la casa habitación, sin embargo desagrega de ésta la superficie excedente tres veces mayor a la superficie cubierta por la construcción, de la casa habitación y de igual manera contempla que no se considera superficie construida como casa habitación a las bardas perimetrales y a las construcciones accesorias a ella.

Ahora bien, el Reglamento vigente tuvo una reforma en el año 2006 en consecuencia de reformas sustanciales a la Ley del Impuesto sobre la Renta, reglando al artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley lo establecido en los numerales 129 y 130, con la salvedad de que se invierten el orden del contenido de los artículos, es decir, que en el Reglamento anterior lo proveído en el 130 ahora pasa a ser el 129 y viceversa. El Reglamento que actualmente nos rige, respecto al anterior ya no hace alusión a las bardas perimetrales ni tampoco a las construcciones accesorias sin embargo persiste en considerar que la casa habitación del contribuyente comprende además de la superficie del terreno sin que esta superficie excedan de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación.

El artículo 130 de nuestro Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hace mención de los documentos que puedan hacer las veces para que el contribuyente pueda obtener el beneficio de la exención de los ingresos obtenidos por la enajenación de sus casa habitación que haya residido los últimos cinco años en la misma con la credencial de elector expedida por el Instituto Federal Electoral, comprobantes de pagos efectuados por la prestación de servicios de energía eléctrica o telefonía fija o con estados de cuenta expedidos por alguna institución del sistema financiero, casas comerciales o tarjetas de crédito no bancarias, debiendo de coincidir el domicilio de dicho documento con el

del inmueble que se pretenda enajenar y que estén a nombre del contribuyente, de su cónyuge, ascendientes o descendientes en línea recta.

Si tomamos en cuenta la tesis jurisprudencial, que dice: *“LEYES TRIBUTARIAS, CESACIÓN DE SUS EFECTOS . Debe estimarse que cesan los efectos de una ley tributaria expedida por el Congreso de la Unión cuando éste dicta otra que cancela la vigencia y consecuencias de la combatida en amparo, ya que de conformidad con lo establecido por el artículo 72, inciso f), de la Constitución Federal, en la reforma o derogación de las leyes o decretos, se deben observar los mismos trámites establecidos para su formación. Por lo tanto, una disposición administrativa, aun de carácter general, no puede privar de vigencia a una ley ni, por ello, hacer que cesen su efectos como tal, en términos de los establecido por la fracción XVI del artículo 73 de la Ley de Amparo, a menos de que el propio creador de la norma así lo hubiere dispuesto.”*<sup>37</sup> Podemos decir que lo establecido en el artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta modifica el contenido de la norma jurídica contenido en el artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer de manera caprichosa su voluntad administrativa limitando la base de la exención dándole características específicas no contempladas en la ley.

#### **4.4 Inconstitucionalidad del Artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

La inconstitucionalidad del precepto 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, desde el año 2006, se vislumbra principalmente en la violación del principio de reserva de ley y en principio de supremacía constitucional.

El principio de reserva de ley en materia tributaria está contemplado en nuestra Constitución Federal en el precepto 72 fracción h) pues como hemos mencionado innumerables ocasiones la Cámara de Diputados es la facultada para

---

<sup>37</sup> Semanario Judicial de la Federación 9 de febrero de 1992, pp. 25.

el establecimiento de contribuciones en México y fungirá como Cámara de origen cuando de la Ley deriven cargas tributarias que deberán de ser cumplidas por los contribuyentes, ahora bien en relación con lo establecido en el artículo 72 fracción f) de nuestro máximo ordenamiento jurídico, en la interpretación reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites para su formación.

Es inconstitucional el artículo 129 del Reglamento sobre la Renta, pues a pesar de que los efectos materiales de los reglamentos son idénticos a la de una ley emanada por el Congreso de la Unión por ser generales, abstractas y obligatorias, invade la esfera competencial al modificar el sentido de la ley y sus efectos al establecer que la superficie del terreno que comprende la casa habitación no estará exenta si este excede tres veces el área cubierta por las contribuciones que integran la casa habitación sin tomar en cuenta que la facultad reglamentaria no puede invadir la esfera de competencias otorgadas por el Constituyente de 1917 en el artículo 49 de nuestro máximo ordenamiento jurídico, el cual establece la división de Supremo Poder de la Federación.

Además de que cualquier elemento de la relación tributaria debe de contenerse en ley emitida por Poder Legislativo y tratándose de contribuciones lo establecido en el artículo 72 fracción h) la Cámara de Diputados le corresponde esa función instaurando de cada uno de sus elementos, como lo son el sujeto, el objeto, la base, tarifa, cuota, época de pago y las obligaciones a cumplir del mismo, de tal forma que si la Cámara de Diputados es la Cámara de Origen del impuesto esta a su vez establecerá lo correspondiente a las exenciones del mismo establecidas en el artículo 28 constitucional, pues las exenciones deberán de estar regulada por una ley emanada del Congreso de la Unión tal y como lo prevé el artículo 31 fracción IV respecto a normas con contenido fiscal, al expedirse la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán de establecerse además de los elementos de las contribuciones, lo referente a la exención de este impuesto con motivo de la obtención de ingresos previstos en la propia ley, en caso específico todo aquello que tenga que ver con la exención y el elemento casa habitación deberán de



establecerse en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 109 fracción XV inciso a).

Se transgrede el principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la norma suprema en virtud de que el artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende legislar en materia de contribuciones restringiendo el objeto de la exención prevista en el artículo 109 en relación a los ingresos obtenidos por la enajenación de la casa habitación del contribuyente, pues el Reglamento restringe la superficie del terreno en el que está construida la casa habitación en virtud de que esta no puede exceder tres veces el área cubierta por construcciones que integran la casa habitación ya que para ser beneficiarios de la exención, pasando por alto que éste debe de ser acorde a la Ley sin pretender modificarla, adicionarla o reformándola, pues la ley es el que, el quien y el por qué y el Reglamento es el cómo llegar a lo establecido en la norma jurídica la cual para que tenga validez deberá a su vez se acorde a lo establecido en la Constitución Federal, debiendo entonces el Reglamento ser respetuoso en todo momento tanto de la ley como de la Constitución misma.

## CONCLUSIONES.

1. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el máximo ordenamiento jurídico en el País; en ésta se instituye el principio de división de poderes (ejecutivo, legislativo y judicial), y se sustentan las facultades específicas asignadas a cada órgano del Estado a fin de evitar el abuso en el ejercicio del poder.
2. Con base en las facultades que la Constitución otorga, el Poder Legislativo es el encargado de la elaboración de las leyes reglamentarias de los preceptos constitucionales, entre otras, las relativas a la materia tributaria, de conformidad con la facultad expresa que tiene para establecer contribuciones. La atribución en materia contributiva es ejercida en forma exclusiva por la Cámara de Diputados, que funge como Cámara de origen, teniendo a su cargo la elaboración de las normas fiscales que contengan las cargas tributarias a cumplir por los gobernados.
3. Nuestro máximo ordenamiento jurídico contiene el principio de supremacía constitucional sobre todo ordenamiento jurídico secundario, es decir, como fuente de todo ordenamiento jurídico que deberá ser acorde con lo establecido en ella. Este principio se ve reflejado en los elementos esenciales de la norma tributaria al estar contenidos en Ley, como lo son: los sujetos de la relación tributaria, el objeto de la misma, la base del impuesto, cuota, tasa o tarifa aplicable a la base del impuesto, las obligaciones y la época de pago.
4. Asimismo, todos los mexicanos y extranjeros están obligados al pago de contribuciones, siempre y cuando sus ingresos provengan del Territorio Nacional. Este pago estará destinado a sufragar el gasto público de la Federación y en su caso el de las Entidades Federativas, Distrito Federal o Municipios de que se trate, en relación directa con el lugar de residencia de

dichos sujetos; el mismo deberá ser impuesto de manera proporcional y equitativa, y con arreglo de las leyes de la materia, a efecto otorgar certeza jurídica al contribuyente que está obligado al pago de dichas contribuciones. En este caso los principios de las contribuciones serán los de: generalidad, proporcionalidad, equidad, legalidad, obligatoriedad y destino al gasto público.

5. En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, ésta es una Ley secundaria emitida por el Congreso de la Unión, cuyo proceso de elaboración medianamente atiende a lo establecido en nuestra Constitución. Ésta grava los ingresos acumulables de las personas físicas y morales, constituye un impuesto personal y directo, con fines mayormente fiscales, y es de carácter Federal.
6. El Impuesto sobre la Renta ha sufrido modificaciones a lo largo de su historia; en sus orígenes tuvo un carácter cédular que el legislador se fue transformando en un sistema global en donde se acumulan la totalidad de los ingresos y se gravan de manera conjunta.
7. En materia del Impuesto sobre la Renta, el legislador ha considerado pertinente gravar la obtención de ingresos por la enajenación de bienes, implementado exenciones de pago en ciertos casos, como el descrito en su momento en el numeral 77 fracción XV, relativo a la enajenación de casa habitación, y que establecía como condición para hacer efectiva la exención de pago, la residencia de los dos últimos años previos a dicha enajenación.
8. Por su parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en año 2002, la exención referida en el punto inmediato anterior se trasladó al numeral 109 fracción XV inciso a) del mismo ordenamiento, sin mayor modificación a lo establecido en el artículo anterior. Sin embargo, para el año 2006, el legislador observó que la exención del pago del Impuesto sobre la Renta respecto de la enajenación de casa habitación se había prestado por parte del contribuyente en una supuesta especulación comercial en detrimento

directo al fisco federal, por lo que decidió implementar al artículo 109 fracción VX inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta elementos adicionales que condicionan el ejercicio efectivo de la exención del impuesto otorga en estos casos, tales como: el monto de la contraprestación, el cual no debe de exceder de un millón quinientas mil unidades de inversión, y que la transmisión se formalice mediante fedatario público;

9. A los elementos adicionados por el legislador, se suma una “condicionante a la condición” para que opere la enajenación de casa habitación, es el que se haya habitado el inmueble los cinco años inmediatos anteriores a la fecha en que se pretenda enajenar el bien, siempre y cuando dicho sujeto no hubiese enajenado otra casa habitación dentro del mismo lapso de tiempo. Con esta adición se pretende que todo excedente en el monto de la contraprestación recibida por este concepto será objeto del Impuesto sobre la Renta.
10. Por cuanto hace a la condición de temporalidad de cinco años previos a la enajenación, el propio artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley remite al Reglamento de la misma, sin embargo, dicha remisión se establece únicamente para efectos de demostrar dicha residencia y con ello obtener el beneficio de la exención.
11. El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como tal, es resultado del ejercicio de la facultad reglamentaria otorgada por la Constitución al Ejecutivo Federal, cuya finalidad es proveer la exacta observancia de la ley dentro de la esfera administrativa, procurando la fácil aplicación de la Ley sin superar la misma.
12. En el caso que nos ocupa, respecto de la enajenación de casa habitación, el Reglamento vigente establece en su artículo 129 (el cual es motivo del presente trabajo de investigación) y 130, la reglamentación al artículo 109 fracción XV inciso a). En el primer precepto se establece la definición de lo

que debe entenderse por casa habitación, sin embargo dicha definición incluye elementos de condición no previstos en la Ley para considerar un bien inmueble como casa habitación, como lo es la superficie del terreno, estableciendo que ésta no debe de exceder de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación, modificando la base del Impuesto.

13. Así en un principio en el Reglamento en comento referente a la exención de la casa habitación no se consideraban como parte de la casa habitación, las bardas perimetrales ni las construcciones accesorias; por lo que respecto del excedente de la superficie se debía de pagar el impuesto correspondiente. Para el año 2006, la reforma consistió en que el contenido de estos preceptos fue invertido, quedando como los conocemos en la actualidad, es decir, que el artículo materia de la presente investigación se contiene en el numeral 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es evidente que las adiciones sistemáticas a los preceptos señalados presentan una naturaleza jurídica incompatible con la facultad estrictamente reglamentaria del Ejecutivo Federal, pues constituyen verdaderos elementos sustantivos del objeto del impuesto.

14. Por tal motivo, se concluye que, en virtud de que el Poder Legislativo es el único que puede establecer los elementos esenciales de las contribuciones, el Reglamento descrito excede de la Ley, al introducir elementos esenciales como la base del Impuesto de casa habitación no contenidos expresamente en la Ley, es que dicho ordenamiento resulta inconstitucional; muestra de ello es el propio contenido del artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley que remite al Reglamento, solo podrá establecer los medios o elementos que demuestren la temporalidad de residencia en la casa habitación, y no así definir la base de la exención con elementos adicionales a los previstos en Ley.

15. Consecuentemente, el Poder Ejecutivo Federal, para nuestro gusto, no debió de haber realizado adiciones al precepto 129 del Reglamento, en virtud de que éstas sobrepasan **(1)** el principio de reserva de ley, que es competencia exclusiva del Legislativo Federal, a través de la Cámara de Diputados, así como **(2)** el principio de supremacía constitucional; por tal motivo, el artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta **es Inconstitucional**.
16. Adicional a lo anterior, también se concluye que al intentar el ejecutivo Federal delimitar el objeto de la exención en la enajenación de la casa habitación poniendo límites a ésta, o más aún, definiéndola, está yendo más allá de su facultad reglamentaria, invadiendo la esfera del legislativo federal, en específico el proceso de creación de la norma.
17. Aunado a lo anterior, el citado artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta también falta a lo establecido en el artículo 28 Constitucional, en tanto que como lo señala, las exenciones deberán de estar contenidas en Ley, en relación con lo dispuesto en el precepto constitucional 31 fracción IV, que expresamente señala que las contribuciones deberán de establecerse en Ley; es decir, que el multireferido artículo 129 del Reglamento es además violatorio del principio de legalidad.
18. Por tal motivo, con base en lo expuesto y analizado, el artículo 129 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe de ser derogado del Reglamento que lo contiene, pues como lo dije con anterioridad, el legislador solamente remite a su contenido para que se defina el cómo el contribuyente que pretende hacerse beneficiario de la exención debe de comprobar su residencia o domiciliación durante los últimos 5 años anteriores a la enajenación de la casa habitación; por lo tanto es innecesaria la existencia del artículo 129 del citado Reglamento.

19. Como punto adicional, se establece a forma de propuesta que el legislador reforme el artículo 109 fracción XV inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta para quedar en los términos que se establecían en 1980, es decir, que se aplique la exención a los contribuyentes en materia de enajenación de casa habitación, cuando éstos demuestren haber residido los últimos dos años anteriores a dicha operación, pues estimo excesivo la imposición de un periodo de 5 años que prevalece en la Ley vigente.
20. Asimismo se observa que las condicionantes establecidas en la Ley vigente “desincentivan” el derecho personalísimo a la compraventa de una nueva casa habitación, sin que se haya demostrado por parte del legislador la excesiva especulación comercial en que incurren los contribuyentes con la enajenación de dichos inmuebles; que motivo la reforma por tanto se propone que con la finalidad de incentivar el mejoramiento de vida del contribuyente, se exente de manera total del pago del impuesto, sin importar el valor de la casa habitación, siempre y cuando, se demuestre **(1)** que realmente se le ha dado uso de casa habitación; **(2)** que la cantidad obtenida como contraprestación de tal enajenación se ha destinado a la adquisición de un nuevo inmueble que será utilizado por el contribuyente para los mismos fines de casa habitación; o **(3)** porque el contribuyente requiera enajenarlo para su subsistencia.

## BIBLIOGRAFÍA.

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO. Derecho Fiscal, Décima octava Edición, México, Editorial Themis, 2004.
2. BIALOSTOSKY, SARA. Panorama del Derecho Romano, Séptima Edición, México, Editorial Porrúa, 2005
3. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. Derecho Constitucional Mexicano, Undécima Edición, México, Editorial Porrúa, 1997.
4. CALVO NICOLAU, ENQUIE. Tratado del Impuesto sobre la Renta, México, Themis, 1998.
5. CARRASCO IRIARTE, HUGO. Derecho Fiscal I, Segunda Edición, México, Editorial Iure Editores, 2003.
6. CARRASCO ZÚÑIGA, JOEL. El Juicio de Amparo en Materia Administrativa, Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 2009.
7. CASTRILLÓN Y LUNA, VÍCTOR M. Contratos Civiles, México, Editorial Porrúa, 2007.
8. CORTIÑAS-PELÁEZ, LEÓN. Introducción al Derecho Administrativo, Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 1994.
9. DE LA CUEVA, ARTURO, Derecho Fiscal, Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 2003.
10. DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario, Quinta Edición, México, Editorial Limusa, 2006.
11. FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo, Decimo Octava Edición, Editorial Porrúa, 1978.
12. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFIGIO DE JESÚS. Derecho Fiscal, México, Editorial Mc Graw Hill, 1998.
13. FLORES ZAVALA, ERNESTO. Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1995.
14. GARCÍA-LÓPEZ GUERRERO. Derechos de los contribuyentes, Segunda Edición, México, UNAM, 2001.



15. GONZÁLEZ, EUSEBIO. Derecho Tributario I, Salamanca España, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, 2004.
16. JARACH, DINO. El Hecho Imponible, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot. 2004.
17. LEÓN CORTINAS-PÉLAEZ. Introducción al Derecho Administrativo, Vigésima novena Edición, México, Porrúa, 1994.
18. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Dieciseisava Edición, México, Editorial Porrúa, 2004.
19. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. Nociones de Política Fiscal, Tercera Edición, México, Editorial Porrúa, 2004.
20. NAVA NEGRETE, ALFONSO. Derecho Administrativo Mexicano, Tercera Edición, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 2007.
21. ORTEGA CARREÓN, CARLOS ALBERTO. Derecho Fiscal, México, Editorial Porrúa, 2009.
22. PÉREZ DE LOS REYES, MARCO ANTONIO. Historia del Derecho Mexicano, Volumen 2, Editorial Oxford University Press, México, 2003.
23. PÉREZ DE LOS REYES, MARCO ANTONIO. Historia del Derecho Mexicano, Volumen 3, Editorial Oxford University Press, México, 2003.
24. RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. Derecho Fiscal, Segunda Edición, México, Editorial Oxford University Press México, 1988.
25. RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL y PAREDES. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, México, Editorial Porrúa, 2001.
26. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. Los impuestos y la deuda pública, Porrúa, México, 2002.
27. SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, Décimo Tercera Edición, México, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003.
28. SERRA ROJAS, ANDRÉS. Derecho Administrativo, Décimo Tercera Edición, México, Editorial Porrúa, 1959.
29. SMITH, ADAM. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, 4ta Reimpresión, México, Fondo de Cultura Económica, 1984.

30. TENA RAMÍREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano, Vigésimaprimer edición, México, Editorial Porrúa. 1985.
31. VALLS HERNÁNDEZ, SERGIO; MATUTE GONZALEZ, CARLOS. Nuevo Derecho Administrativo, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2004.
32. VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA. Derecho Fiscal, México, Editorial Oxford University Press México, 2010.

## **LEGISLACIÓN**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2012.
2. Ley del Impuesto sobre la Renta. 2012.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta. 2002.
4. Ley del Impuesto sobre la Renta. 1980.
5. Código Fiscal de la Federación. 2012.
6. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. 2003.
7. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. 2007.
8. Ley del Servicio de Administración Tributaria. 2011.

## **DICCIONARIOS**

1. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Dos tomos, Vigésima Segunda Edición, Ed. Espasa, España, 2001.
2. Diccionario Jurídico Mexicano, Cuatro Tomos, Ed. Porrúa-UNAM, México, 2005.

## **MEDIOS ELECTRÓNICOS.**

[www.rae.es](http://www.rae.es)

[www.ijj.unam.mx](http://www.ijj.unam.mx)

<http://200.38.163.178/paginas/tesis.aspx>