



FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS**



**“ANÁLISIS DE LA INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO
SOBRE NOMINAS CONTENIDA EN LAS FRACCIONES VI, VII Y VIII
DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO
FEDERAL”.**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

LUIS EDUARDO RIOS SAIS

ASESOR DE TESIS:

LIC. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AUTÓNOMA DE
 MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 25 de septiembre del 2002.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante LUIS EDUARDO RIOS SAIS bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANÁLISIS DE LA INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS CONTENIDA EN LAS FRACCIONES VI, VII Y VIII DEL ARTICULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL".

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO
 DE
 DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



SECRETARÍA NACIONAL
AZULEMA II
MEXICO

México D.F., 20 de septiembre de 2002.

**LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS DE LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNAM.
P R E S E N T E**

Muy distinguido maestro:

Me es grato someter a su consideración y aprobación el trabajo de tesis titulado **“ANÁLISIS DE LA INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS CONTENIDA EN LAS FRACCIONES VI, VII Y VII DEL ARTICULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL”**, que para optar al título de Licenciado en Derecho ha elaborado el alumno **LUIS EDUARDO RIOS SAIS**.

Sin mas por el momento, aprovecho la ocasión para enviarle un cordial saludo.

A T E N T A M E N T E

LIC. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

A Dios
Por haberme dado la alegría de vivir.

A mi Abuelo Luis Manuel
Por estar a mi lado en cada momento de mi existencia y enseñarme todo
lo que el ser humano puede hacer por amor.

A mi Madre
Por tu amor y apoyo incondicional, gracias por haber creído en mi
siempre, por enseñarme a valorar la vida, por ser la razón de mi existir,
por enseñarme a luchar por lo que uno quiere y sobre todo: Gracias por
ser mi Mamá.

A Lorena
Por enseñarme el verdadero significado de las palabras amor y confianza,
por aceptarme tal y como soy, por ser el amor de mi vida, por iluminar mi
camino, por darme la oportunidad de entrar en tu vida y con esto ser el
pilar de todos mis anhelos: Te Amo

A Gerardo y Leonardo
Por ayudarme a entender que la confianza en si mismo es uno de los
valores mas importantes en la vida.

A Armando, Carlos, Luis y Raúl
Por estar en el lugar y el momento preciso y enseñarme el verdadero
significado de la amistad.

A mi Familia
Por el apoyo que me brindaron a lo largo de mi vida.

A la Familia Comet
Por ser mi segunda Familia.

A mis Maestros
Por enseñarme esta grandiosa profesión y en especial a los Licenciados Luis Gustavo Arratíbel Salas y José Manuel Arroyo Castelazo ya que sin su consejo y apoyo difícilmente hubiera llegado a alcanzar este sueño.

A el Lic. Orlando Montelongo Valencia
Por su valioso apoyo en la realización del presente trabajo.

A mis compañeros y amigos universitarios
Por todo lo que hemos vivido y nos falta por vivir.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Derecho.
Por enseñarme a través de acontecimientos históricos el verdadero significado de ser universitario y darme la oportunidad de ser uno mas de sus orgullosos egresados.

INDICE

INTRODUCCIÓN	6
 CAPITULO I	
BASE CONSTITUCIONAL EN MATERIA IMPOSITIVA.	
1.1. Análisis del artículo 31, fracción IV constitucional	11
1.2. Garantía de gasto público	20
1.3. Garantía de proporcionalidad tributaria	21
1.4. Garantía de legalidad tributaria	33
1.5. Garantía de equidad tributaria	44
 CAPITULO II	
DEFINICIÓN DE IMPUESTO, RELACION JURIDICO TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS FUNDAMENTALES QUE LO RIGEN.	
2.1. Definición de Impuesto	56
2.2. Impuestos directos e impuestos indirectos	58
2.3. Relación jurídico-tributaria	71
2.4. Principio de certidumbre o certeza	77
2.5. Principio de proporcionalidad	82
2.6. Principio de economía	85
2.7. Principio de comodidad	86
 CAPITULO III	
ESTUDIO DE LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS COMO IMPUESTO DIRECTO.	
3.1. Antecedentes y características del Código Financiero del Distrito Federal	89
3.2. Estructura del Código Financiero del Distrito Federal	94
3.3. Impuesto Sobre Nóminas	103

CAPITULO IV**ANALISIS DE LAS FRACIONES VI, VII Y VIII DEL ARTICULO 178 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.**

4.1. Análisis de la fracción VI del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal vigente	109
4.2. Análisis de la fracción VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal vigente.	117
4.3. Análisis de la fracción VIII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal Vigente	132
4.4. Propuesta Concreta	144
CONCLUSIONES	146
BIBLIOGRAFIA	149

INTRODUCCION

En el Distrito Federal las personas morales para que puedan cumplir con su objeto social requieren del trabajo de diversos empleados y trabajadores, los cuales integran la nomina de la empresa.

Por tal motivo, en cumplimiento a las leyes fiscales contenidas en el Código Financiero del Distrito Federal, las empresas que realizan erogaciones en dinero y en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado necesitan calcular e integrar la base del Impuesto Sobre Nominas.

Por lo tanto, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre nóminas establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, para efectuar debidamente el pago de dicho tributo mediante declaración normal y declaración complementaria, integran entre otros el concepto de fondo de ahorro, indemnizaciones y primas de antigüedad.

Ahora bien, el artículo 123, apartado A, fracción XIV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad

subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

Por su parte, la fracción XXII de la citada disposición señala que el patrono que despida a un obrero sin causa justificada o por haber ingresado a una asociación o sindicato, o por haber tomado parte en una huelga lícita, estará obligado, a elección del trabajador, a cumplir el contrato o a indemnizarlo con el importe de tres meses de salario. La ley determinará los casos en que el patrono podrá ser eximido de la obligación de cumplir el contrato mediante el pago de una indemnización. Igualmente tendrá la obligación de indemnizar al trabajador con el importe de tres meses de salario cuando se retire del servicio por falta de probidad del patrono o por recibir de él malos tratamientos, ya sea en su persona o en la de su cónyuge, padres, hijos o hermanos. El patrono no podrá eximirse de esta responsabilidad cuando los malos tratamientos provengan de dependientes o familiares que obren con el consentimiento o tolerancia de él.

El artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, establece que el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

Por su parte, el artículo 84 de la citada disposición señala que el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

La Ley del Seguro Social igualmente ha definido por qué conceptos se integra el salario base de cotización para tales efectos señalando en su primer

párrafo del artículo 27 que el salario base cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

En este orden de ideas, el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal ha definido las erogaciones que se considerarán destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado. Sin embargo, ha identificado de manera inexplicable entre las mismas a las siguientes: indemnización por despido o terminación de la relación laboral así como pagos por concepto de participación patronal al fondo de ahorro, pagos por concepto de primas de antigüedad, las cuales dada su naturaleza no debieran considerarse como erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado.

Es importante señalar que por medio del presente trabajo de tesis se pretende demostrar que las fracciones VI, VII y VIII del artículo 178 del Código Financiero, son violatorias de las garantías constitucionales consignadas en los artículos 16, 31, fracción IV y 123 apartado A, fracciones XIV y XXII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dichos conceptos no son entregados a los trabajadores de las empresas por las actividades propias de su trabajo, sino por circunstancias totalmente diferentes.

Lo que es más, el establecimiento del Impuesto sobre Nóminas, en los términos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, tendrá graves efectos negativos, tales como los siguientes:

Propiciará que los patrones no fomenten el empleo, pues de lo contrario tendrán que pagar más impuestos, lo cual resulta inadmisibles, máxime si se toma en consideración la difícil situación económica por la que atraviesa nuestro país.

Los patrones se negarán al aumento de sueldos y de prestaciones, ya que ello repercutiría en la carga tributaria a su cargo.

Las prestaciones, que en materia de impuesto sobre la renta son deducibles para el patrón y exentas de pago para el trabajador, quedan gravadas con el Impuesto sobre Nóminas.

Por todo lo anterior, demostraremos que el Impuesto sobre Nóminas es inconstitucional por carecer de los requisitos de proporcionalidad, equidad e igualdad tributaria, es decir, por no cumplir con el principio de justicia tributaria.

CAPITULO I

BASE CONSTITUCIONAL EN MATERIA IMPOSITIVA.

No basta únicamente que la regulación de la relación jurídica-tributaria se encuentre establecida en un determinado marco jurídico, es decir, en una ley, sino que es requisito indispensable que dicha ley se funde en preceptos constitucionales que la rijan.

Esto es, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento, al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Lo anterior, debido a que la norma fiscal, misma que tiene el carácter de ordinaria, debe estar subordinada a preceptos constitucionales que la rijan, pues siguiendo las palabras del maestro Eduardo García Maynes, "las leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales"¹, de tal forma que la ley ordinaria nunca debe contradecir a la constitucional o ir más allá de lo que ésta establece.

En efecto, la norma fiscal es una norma ordinaria, pues lleva a la aplicación práctica las normas constitucionales de las cuales se desprende.

¹ EDUARDO GARCIA MAYNES, Introducción al Estudio del Derecho, 43ª ed., Editorial Porrúa, S.A. DE C.V., México 1992, p. 85.

En consecuencia, toda ley fiscal debe atender al precepto constitucional que la rija, pues de otra manera asumiría características de inconstitucionalidad.

En nuestro sistema jurídico, la norma que prevé las garantías en materia tributaria, es aquella contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En el presente capítulo, se efectuará un análisis de las garantías que en materia tributaria prevé el mismo.

1.1. Análisis del artículo 31, fracción IV constitucional

El artículo 31, fracción IV constitucional establece textualmente lo siguiente:

“Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”²

De dicha disposición, señala el maestro Gabino Fraga, se desprenden los siguientes elementos: “a) el impuesto constituye una obligación de derecho público; b) el impuesto debe estar establecido en una ley; c) el

² Art. 31, fracción IV, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2002.

impuesto debe ser proporcional y equitativo, y d) debe establecerse para cubrir gastos públicos.”³

Por su parte, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, en su obra “Derecho Fiscal” señala textualmente lo siguiente:

“Precisando lo anterior, y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo nuestro Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del Artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;
- e) Principio de Legalidad.”⁴

Así pues, con base en lo señalado por los autores antes citados, y en concordancia con lo previsto por el artículo en comento, podemos advertir que el primer elemento o principio que se desprende del mismo es que la obligación de contribuir de los mexicanos es una obligación de carácter público.

Contribuir al gasto público, significa que cualquier persona que se encuentre dentro de las hipótesis normativas contempladas en las leyes tributarias, adquiere desde ese momento, la obligación de enterar el tributo de

³ GABINO FRAGA, Derecho Administrativo, 32a ed., Editorial Porrúa, S.A de C.V., México, 1993, p. 316.
⁴ A ARRIJO VIZCAINO, Derecho Fiscal, 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996, p.239

que se trate, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones correspondientes.

El carácter de obligatoriedad de contribuir al gasto público, deriva de la necesidad del Estado de obtener recursos para el correcto desarrollo de sus actividades y satisfacción de necesidades colectivas.

En tales condiciones, el principio en comento tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, pues el Estado se encuentra investido de la potestad suficiente para hacer efectivo el cobro de los impuestos a que se encuentren obligados los gobernados.

En efecto, tal es la potestad del Estado para el cobro de contribuciones que la misma ley prevé diversos procedimientos para su ejecución.

Tal es el caso del artículo 22 de nuestra Constitución, que señala fundamentalmente que: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas."

Al respecto, es importante señalar que el ilustre maestro Ignacio Burguoa Orihuela, al comentar el artículo que nos ocupa, afirma que: "...también

están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas).⁵

Ahora bien, a nivel de ley ordinaria, la potestad del Estado para hacer efectivo el cobro de los impuestos, la podemos ver reflejada en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su parte conducente textualmente lo siguiente:

"Art. 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución."⁶

En este sentido, es claro que de lo dispuesto por los artículos 22 de nuestra Constitución y 145 del Código Fiscal de la Federación, claramente se desprende la potestad que tiene el Estado de hacer efectivo el cobro de las contribuciones a cargo de los gobernados, lo cual no deja lugar a dudas del carácter propio de la obligación que se encuentra prevista en nuestra Constitución.

⁵ IGNACIO BURGOA ORIHUELA, *Las Garantías Individuales*, 26a ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994, p. 663.

⁶ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Dofiscal Editores, Art. 145, México 2001

Ahora bien, no obstante que el maestro Gabino Fraga no lo señala como un elemento o principio del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, creemos que siguiendo lo sostenido por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, la generalidad es otro de los matices que envuelven al artículo en comento.

En efecto, el que en el citado artículo se señale que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, se está haciendo referencia por fuerza a una generalidad de personas, a saber, aquellos que tengan el carácter de mexicanos, de ahí que se estime que dicha generalidad es otro de los elementos de la disposición en análisis.

Al hablar de generalidad, debemos de hacerlo con base en una acepción jurídica. Así pues, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción alguna, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso, se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad inominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.

Respecto a la generalidad de la ley, el maestro Gabino Fraga señala: "La generalidad de la ley debe estimarse como la esencia de la función legislativa al grado de que como una garantía contra la arbitrariedad de los gobernantes, que es precisamente el fundamento racional e histórico del principio de generalidad, la Constitución, en su artículo 13 ha consignado como derecho del hombre el de

que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas", es decir, por leyes que no sean generales."⁷

En este sentido, puede decirse que la generalidad de la que hablamos se resume en que sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate.

Es así, que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, hace referencia a una generalidad de sujetos, a saber, los mexicanos, los cuales deberán aportar al sostenimiento de dicho gasto en la medida en que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que contemplen el pago de los tributos de que se trate.

Ahora bien, el que el artículo que nos ocupa solamente haga referencia a que es obligación de los **mexicanos** contribuir al gasto público, pone en duda si los extranjeros se encuentran obligados de igual forma a contribuir de esa manera.

En efecto, de la lectura que se realice del artículo 31, fracción IV constitucional, podría inferirse que los extranjeros se encuentran eximidos del pago de impuestos, pues únicamente se hace referencia a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

⁷ G. FRAGA, *op. cit.*, p. 42.

Sin embargo, tal inferencia resultaría del todo incorrecta, pues no obstante que el artículo en comento sólo hace referencia a que los mexicanos son los únicos obligados a contribuir al gasto público, los extranjeros también están sujetos al cumplimiento de la citada obligación en la medida en que la fuente de riqueza de sus ingresos provengan de la Nación, esto es, del Estado Mexicano, pues resultaría del todo injusto que obtuvieran ingresos a partir de actos desarrollados en nuestro país sin que al efecto dejaran parte de los mismos para contribuir al gasto público.

Tan lo anterior es así, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado precedente al respecto, tal como se desprende de la tesis que a continuación de transcribe:

"INGRESOS MERCANTILES, APLICACION DE LA LEY FEDERAL SOBRE, A LOS OBTENIDOS POR EMPRESAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO POR LA APORTACION DE TECNICOS QUE PRESTAN SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles a los ingresos obtenidos por empresas extranjeras, que aportan técnicos que prestan su servicio en territorio nacional, porque el hecho generador del impuesto sobre ingresos mercantiles que se reclama tiene lugar dentro del territorio nacional, pues si bien la percepción material del ingreso por el causante del impuesto en cuestión tiene importancia en la aplicación del mismo, ello no es más que para determinar su monto, o sea porque es un objeto sobre el que recae un gravamen. En la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles de acuerdo con lo dicho en el párrafo anterior, el hecho generador queda determinado a través de lo dispuesto en sus artículos 1o., 2o. y 3o. Del texto del artículo 1o. se desprende que el hecho de contenido económico que se grava por la ley, es el ingreso que obtenga una persona, por la realización de cualquiera de los presupuestos de hecho, actividades referidas en las diversas fracciones: I.- Enajenación de bienes; II.- Arrendamiento

de bienes; III.- Prestación de servicios; IV.- Comisiones y mediaciones mercantiles. En el artículo 2o. se estipula que el ingreso es toda percepción en efectivo, en bienes, etc., en cualquiera forma que se obtenga por los sujetos del impuesto como resultado de las operaciones gravadas por la Ley. Y agrega el artículo 3o. que el impuesto se causará sobre el ingreso total de las operaciones gravadas por la ley. De lo antes expuesto, cabe concluir que la percepción material del ingreso no constituye el hecho generador del tributo creado por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que el lugar de realización de tal acto es irrelevante para el cumplimiento de la obligación de cubrir el impuesto de que se trata, y que en cambio, el verdadero hecho generador comprendido por el presupuesto de hecho que genera la obligación de cubrir el tributo; y por el hecho económico de relevancia jurídico-impositiva, tiene lugar dentro del territorio nacional de la República Mexicana, es decir, que tanto la actividad mercantil, prevista por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, prestación de servicios técnicos, como la operación económica gravada, ingreso, se realizan dentro de la jurisdicción territorial de las autoridades expedidoras del ordenamiento combatido. En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al Capítulo "De las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los estados y de los municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana.

Séptima época:

Amparo en revisión 8140/61. Société Anonyme des

Manufactures de Glaces et-Produits Chimiques de Saint-Gobain Chuny et- Ciry y Fertilizantes de Monclova, S. A. 19 de enero de 1971. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera."⁸

En los términos de lo anteriormente expuesto, es viable concluir que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución prevé el principio de generalidad tributaria, el cual no se refiere a otra cosa sino a que la ley tributaria es obligatoria a todo aquel gobernado que actualice las hipótesis previstas en la misma.

Ahora bien, al señalar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, implica que las contribuciones a que se encuentren obligados los particulares deben destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas.

El que en los términos del artículo en comento las contribuciones deban destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas, crea en favor de los particulares (contribuyentes) cuatro importantes garantías en materia tributaria, que a saber son:

- Garantía de gasto público
- Garantía de proporcionalidad tributaria
- Garantía de legalidad tributaria
- Garantía de equidad tributaria

⁸ Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Tomo 25, página 25.

Dichas garantías, constituyen los elementos más importantes de la justicia tributaria de nuestro sistema jurídico tributario, razón por la cual se efectúa un análisis individual de cada una de ellas en los siguientes apartados, debiendo aclararse que por la importancia que representan las tres últimas garantías antes señaladas para el presente trabajo, serán objeto de un análisis más profundo que la garantía de gasto público.

Asimismo, cabe hacer notar que por el objeto del presente trabajo, el análisis de las garantías que se efectúa a continuación, se relaciona solo en los impuestos y no así con las demás contribuciones contempladas por nuestro sistema jurídico tributario, tales como los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, cuyas características particulares determinan una aplicación distinta de las garantías que nos ocupan respecto de los impuestos como contribuciones.

1.2. Garantía de gasto público

Como lo hemos señalado a lo largo del presente trabajo, los ingresos tributarios o contribuciones, tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta a fin de satisfacer las necesidades de carácter colectivo, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio igual a las contribuciones que efectuó, pues de otra manera se atentaría en contra de los principios sobre los cuales se esgrime la relación jurídico-tributaria establecida entre Estado y gobernados.

Es así, que en los términos de lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, toda contribución debe destinarse al gasto público de tal manera que con él se satisfagan de manera oportuna y eficiente las necesidades de carácter social, pues de otra manera la potestad del Estado de recaudar contribuciones no estaría justificada.

Por ello, en la medida en que las contribuciones se destinen siempre al gasto público, esto es, se integren al presupuesto planeado por el Estado a fin de costear los servicios públicos a través de los cuales quedarán satisfechas las necesidades de carácter colectivo, serán acordes a nuestra Constitución.

1.3. Garantía de proporcionalidad tributaria

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra proporcionalidad viene del latín *proportionalitas, atis*; equivaliendo a "proporción" la cual viene igualmente del latín *proportionis*: de *pro* y por *gere si, tumb, poner*, significando, disposición, conformidad o correspondencia debida de la parte de una cosa con él todo o entre cosas relacionadas entre sí. disposición u oportunidad para hacer o lograr una cosa.⁹

La garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público.

⁹ Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo XIX, 8ª ed., Espasa Calpe, S.A., Madrid 1979, p. 382.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente con relación a los impuestos:

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del

artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o, fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo

31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 80., 339 y 340.). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal

proyección para la teoría de la Constitución, que Italia lo procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos."¹⁰

"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes

¹⁰ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte HO, Tesis 387, página 358.

deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos....."

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2598/85.- Alberto Manuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farías Salcedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandenhoute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava."¹¹

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV,

¹¹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Pleno Tomo I, Parte SCJN, Tesis 170, página 171.

CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Toluca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos."¹²

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad económica de contribuir a los gastos públicos, potencialidad que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de obligación.

Novena Epoca:

Amparo en revisión 113/95. Servitam de México, S.A. de C.V., 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguinao. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para

¹² Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, p.1991.

integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis.¹³

Las jurisprudencias y tesis antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Otro elemento que se observa en las jurisprudencias citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los impuestos como tributos, éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

Al respecto, cabe señalar que para que se cumpla con dicho principio no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Claro ejemplo de ello, es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en ciertos casos la aplicación de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, cabe señalar que la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que no obstante un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional, siempre y cuando se grave la auténtica capacidad

¹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis P.XXXI/96, pag. 437.

contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias:

"ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 2º DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de la utilización de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Angel Zelonka Vela .

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana de Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2322/97. Schlumberger Servicios, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.¹⁴

"RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis P./J. 67/98, pág. 8.

sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.¹⁵

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Mayo de 1997, Tesis P./J. 31/97, pág. 59.

Por otra parte, cabe señalar que la proporcionalidad tributaria debe analizarse en función del tipo de objeto de que se trate, esto es, si se está en presencia de un impuesto que grava al ingreso, el gasto, el consumo, o el patrimonio.

En el caso del impuesto sobre nóminas, como más adelante lo analizaremos, es un impuesto directo que grava un hecho cierto y real como son las erogaciones por concepto de remuneración el trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Desde luego, en el caso de los impuestos indirectos, como lo es el impuesto sobre nóminas, el cumplimiento al principio de proporcionalidad se mide en función a la cantidad ó número que entraría por ejemplo la producción, la explotación, la enajenación, los elementos, etc.

De acuerdo con lo anterior, en principio, el impuesto sobre nóminas respeta la garantía de proporcionalidad, pues quien mas remuneraciones gravadas realiza pagará mas impuestos que aquel que se abstiene de efectuar remuneración alguna o las realiza en menor medida, sin embargo, existen remuneraciones gravadas que rompen con este principio de proporcionalidad, pues no reflejan la capacidad contributiva de el sujeto pasivo del impuesto.

1.4. Garantía de legalidad tributaria

Al señalar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución que las contribuciones deberán estar contempladas en ley, se consagra el principio o garantía de legalidad tributaria.

“La garantía de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, estos, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”¹⁶

El fundamento inmediato que da lugar a este principio radica en los artículos 14 y 16 constitucionales, que plantean, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes o posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes o posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De igual forma, lo establecido por dicho precepto se complementa con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución que señala que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

¹⁶ SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, *Derecho Financiero Mexicano*, 14ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1986, p. 261 y p. 262.

Los preceptos constitucionales antes referidos, aunados con lo dispuesto por el artículo 70 Constitucional que señala que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto, nos da como resultado que las contribuciones deban derivar de una ley en su sentido material y formal.

En su sentido formal quiere decir que una ley debe ser expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando establezcan tributos locales o municipales (excepción a la regla anterior encontraríamos a los decretos ley o decreto delegado).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la garantía de legalidad tributaria implica que las contribuciones deben ser creadas y reguladas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Al respecto, el maestro Gabino Fraga al referirse al principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución señala lo siguiente:

"El acto unilateral por medio del que se establece el impuesto, es, según el precepto constitucional, una ley, es decir, una ley en sentido formal, pues la Constitución en los casos en que habla de la ley se refiere a disposiciones que emanan del Poder Legislativo."¹⁷

¹⁷ G. FRAGA, op. cit., p. 317.

Adicionalmente, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que, para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la ley se establezcan con toda certeza y precisión los elementos que la integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa, forma y época de pago, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro máximo tribunal, en las jurisprudencias y tesis que a continuación se transcriben:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la

arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

Séptima Epoca:

Vols. 91-96. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vols. 91-96. pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.¹⁸

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR que los elementos esenciales

¹⁸ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág. 158.

del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactores, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos."¹⁹

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignent expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación, 71-76, Primera Parte, Pleno, pág.173.

definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

Octava Epoca

Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.²⁰

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS. En la tesis XXXVI/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 51, marzo de 1992, páginas 22 a 24, se estableció el criterio de que el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas prevé el procedimiento para obtener la base del tributo en tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1o, causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2o. deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar será, en términos generales, el resultado de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, monto original de la inversión, inventarios

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, Cuarta Sala, Tomo VIII-Noviembre 1991, Tesis: 4a. XXXVI/9, página 69.

de materias primas, productos semiterminados y terminados, conceptos éstos dentro de los que no quedan comprendidos los bienes por los cuales causan el impuesto este tipo de contribuyentes, pues los activos financieros, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, por su naturaleza financiera y contable son bienes propios de la actividad empresarial que no realizan este tipo de contribuyentes; de igual manera, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, según deriva de las definiciones que de los mismos da el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas incorpora en su artículo 10, se configuran con motivo del desarrollo de una actividad empresarial, más aún, tratándose de activos fijos, la ley los define como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por su uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, de donde se sigue que no tienen tal naturaleza los bienes de los contribuyentes que conceden su uso o goce temporal a terceros para que sean éstos quienes los empleen en sus actividades empresariales; y, finalmente, el concepto de monto original de la inversión que define el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que también el numeral 10 de la Ley en análisis incorpora a la misma, si bien no concierne únicamente a la actividad empresarial, sino a cualquier actividad, se encuentra referida por el artículo 2o. únicamente a los terrenos que formen parte del activo de los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que configure la base tributaria para esta categoría de contribuyentes, al no guardar congruencia con el objeto gravado, pues el bien cuyo uso o goce se transmita puede ser diverso a un terreno y la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley.

Novena Epoca:

Amparo en revisión 5069/90. Esther Boyle Cohn de Mitrani. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once

votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4847/90. Herlinda Gutiérrez viuda de Cea. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4792/90. Laura Dond, Pasquel. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 3873/90. Manuel Palafox López y otra. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4853/90. Carlos Vázquez Piñero y otro. 17 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el diecinueve de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José, Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela G., Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 32/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a diecinueve de octubre de mil novecientos noventa y cinco."²¹

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, señala lo siguiente con relación al principio de legalidad tributaria:

²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Tomo II, Noviembre de 1995, Tesis: P./J. 32/95, página 29.

"En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad no podía ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera "que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad.

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

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y

exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren."²²

En los términos de lo anteriormente expuesto, es claro que al establecer cualquier tributo a cargo de los gobernados, el legislador debe definir con toda precisión todos y cada uno de sus elementos, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que el particular conozca con certeza y precisión el importe de dicha obligación a su cargo y, además, de tal manera que no quede margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, para observar cabalmente el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Lo anterior se encuentra íntimamente ligado con el principio doctrinario de certeza que analizaremos en el capítulo posterior, el cual, según como lo señalaremos en su oportunidad, se dirige a que todos los elementos del tributo se encuentren debidamente precisados a través de una ley en sentido formal y material.

Por tanto, cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

²² A. ARRIJOJA VIZCAINO, *op. cit.*, p. 259 y p. 260.

Asimismo, la garantía de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la ley, que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Así pues, podemos concluir que en la medida en que un tributo y sus elementos y alcance se establezcan con toda certeza en una ley de carácter formal y material, esto es, en una norma general y abstracta cuyo origen derive del poder público encargado de legislar, se respetara la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

1.5. Garantía de equidad tributaria

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín *aequitas*, *atias*, de *aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es

inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.²³

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes jurisprudencias y tesis:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada

²³ JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, p. 78.

situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.²⁴

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que

²⁴ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pág. 173.

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

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Accros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.²⁵

²⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275, pág. 275 y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 44.

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Novena Epoca:

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorón.²⁶

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

²⁶ Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca, Tomo II, Pleno, Tesis P.CXII/95, diciembre 1995, pág. 208.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

Asimismo, de lo antes analizado, es claro que también las disposiciones que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

Cabe señalar que a partir del año de 1995, con motivo de la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se expidieron nuevos criterios respecto a la garantía de equidad tributaria.

Un primer criterio que vino a delimitar la garantía de equidad tributaria por la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue la distinción realizada entre el principio de igualdad establecido en el artículo 1º constitucional y el principio de equidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV en comento.

Tal distinción se basa en la idea de que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria, ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, pero la misma sólo es permitida en casos que resulta justificada su distinción (fines extra fiscales).

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

El anterior criterio fue sustentado en la siguiente jurisprudencia:

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

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

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente:

Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.²⁷

Uno de los elementos que más han venido incidiendo sobre la idea de igualdad de trato ante circunstancias iguales (equidad), ha sido la idea de que puede autorizarse un trato desigual para situaciones iguales o viceversa, en los casos que existan fines que así lo justifiquen. Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre

²⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97, página 43.

situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.²⁸

Cabe señalar que la existencia de fines extrafiscales que puedan venir a justificar el establecimiento de situaciones de inequidad tributaria ha tenido como consecuencia que se genere una sensación de injusticia e inseguridad jurídica, ante la posibilidad de que en cualquier momento se aduzca la existencia de fines extrafiscales que no tengan razón de ser o que, incluso, no sean acordes o coincidentes con la garantía en análisis.

²⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, Pleno, página 36.

Precisamente, para evitar la arbitrariedad que lo anterior puede generar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que si bien es cierto que los fines extrafiscales en ocasiones pueden traer como consecuencia la justificación de dar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, es necesario que dichos fines no se aparten y se desprendan de la propia ley, exposición de motivos o de alguna parte del proceso legislativo.

Para concluir, debemos señalar que desde nuestro punto de vista, las garantías o principios constitucionales deben ser objeto de observancia en todo momento especialmente al momento de legislar en materia tributaria.

Lo anterior, debido a que si bien los contribuyentes se encuentran obligados al pago de diversos tributos, también lo es que los legisladores se encuentran igualmente obligados de manera directa a cumplir con las garantías que fueron objeto de estudio en el presente capítulo.

Lo que es más, aun y cuando las diversas leyes fiscales pretenden cumplir con los principios constitucionales en materia fiscal, el equilibrio que se pretende guardar dentro de la relación jurídica-tributaria, puede verse afectado.

Lo anterior es así, por virtud de que si bien los principios se pueden contemplar claramente dentro de una ley, las autoridades pueden actuar arbitrariamente, violando la garantía de seguridad jurídica actualizada al presentarse los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Lo que se pretende es que las garantías tributarias constitucionales no sólo se encuentren previstas dentro de la ley, sino que de igual forma las autoridades, y en especial las fiscales, las respeten, a efecto de mantener una sana relación tributaria.

CAPITULO II

DEFINICIÓN DE IMPUESTO, RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS FUNDAMENTALES QUE LO RIGEN

2.1. Definición de Impuesto

Es importante mencionar que para realizar un análisis detallado y preciso del presente trabajo, es necesario estudiar la definición legal de impuesto, así como las definiciones doctrinales que se han vertido respecto a estas figura jurídica.

El Código Fiscal de la Federación, que contiene la definición legal de dicha figura ha tenido varios cambios.

El Código Fiscal de 1938, el cual fue el primero en aparecen en nuestra legislación, define a los impuestos como prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente, con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal (Art. 2).

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación de 1967, los definía como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cumplir los gastos públicos (Art. 2).

El Código Fiscal de la Federación de 1981, mismo que establece la definición de impuesto actual, define a los impuestos como las

contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo que lo define.

El Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, indica que resulta fácil advertir que el concepto de impuestos que nos da el Código en vigor, se encuentra repleto de deficiencias, pues se olvida hacer referencia a varios de los elementos esenciales sin los que sería imposible definir a los impuestos de forma detallada y correcta.

En este orden de ideas, el citado maestro señala que dicho precepto omite indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de derecho público que se da entre el fisco y los contribuyentes, es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

De igual forma, menciona que se omite señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

Asimismo, expresa que se olvida hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato Constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones, así como, establecer el fundamento que establece que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Prosigue argumentando, que la definición de referencia contiene una grave falta de técnica legislativa, ya que en dicho precepto se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley respectiva, transformándose desde ese momento en una hipótesis normativa y no un hecho.²⁹

2.2. Impuestos directos e impuestos indirectos

Primeramente, resulta importante señalar que la clasificación de los impuestos no tiene consagración alguna en nuestro derecho, esto es, en nuestros ordenamientos jurídicos, por lo que hay que atender a lo que se ha señalado al respecto en la doctrina tributaria.

Doctrinalmente han sido múltiples y variadas las clasificaciones que de los impuestos, como el impuesto sobre nóminas, se han llevado a cabo.

En efecto, a través de la doctrina tributaria se han llevado a cabo diversas clasificaciones de los tributos, ello con base en sus características particulares.

Así por ejemplo, los autores que apoyan una tendencia tradicional han clasificado a los impuestos en:

²⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Op. Cit. Pág. 339.

- Directos e indirectos
- Reales y personales
- Generales y Especiales
- Específicos y Ad-valorem

De la anterior, es importante definir la clasificación que se refiere a los impuestos personales y reales, los primeros son los que toman en cuenta las condiciones económicas y sociales de los causantes, y los segundos ponen énfasis en la cosa objeto del gravamen.

Por su parte, otro tipo de autores; los que apoyan una clasificación moderna, han señalado que los tributos se clasifican en:

- Sobre bienes y servicios
- Sobre ingresos y la riqueza

Como puede observarse, son variadas las clasificaciones que a través de la doctrina se han realizado de los impuestos, pues es claro que si bien se establecen con el mismo propósito, esto es, para recaudar los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público, también lo es que gozan de características muy especiales que los distinguen unos de otros.

Ahora bien, en virtud del tipo de impuesto que nos ocupa en el presente trabajo, nos abocaremos al análisis de las que se consideran las dos principales categorías o clasificaciones de los impuestos, a saber, los impuestos directos y los impuestos indirectos, ello con la finalidad de proporcionar los

elementos que llevan a determinar la naturaleza jurídica tributaria del impuesto sobre nóminas como impuesto indirecto.

Con respecto a la clasificación que nos ocupa, el maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra "Derecho Financiero Mexicano", señala lo siguiente:

"Esa clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones. Sin embargo, aparece como referencia en la mayor parte de los tratados de Derecho Financiero y de Ciencia de las Finanzas Públicas.

Respecto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen varios criterios, que vamos a examinar.

- Clasificación basada en la incidencia del impuesto

Según un criterio, son impuestos directos aquéllos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo a este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en ese forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquéllos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

Este criterio, aunque es muy sugestivo, ha sido criticado por muchos cultivadores de la ciencia y del derecho financiero. Veamos, por ejemplo, la crítica de Jarach:

.....

- Criterio administrativo, o del padrón

Otro criterio, más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera como impuestos directos a los que gravan periódicamente –mensual, anualmente, etc.–, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado.

En cambio, de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos aquéllos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

Sin embargo, este criterio ha recibido críticas. Por ejemplo: muchos se rehusan a aceptar que un impuesto como el sucesorio, de tasa progresiva y altamente personalizado sea considerado como un impuesto indirecto y otros señalan que en una pequeña variación de la técnica de un impuesto, por ejemplo, el sistema de recaudación del impuesto sobre la renta de los productos del trabajo (salarios), puede hacer cambiar el mismo impuesto de una a otra clasificación.

- Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva

Este criterio, expuesto por Jarach, es explicado de la manera siguiente:

“La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

En cambio, son manifestaciones indirectas, todas aquéllas en que no se toma como base de la imposición de la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base de la riqueza misma."

- Conclusión

Todas las anteriores teorías tienen objeciones, porque en determinados casos se encuentran diferencias en su aplicación, lo que es natural, por tratarse la ciencia financiera de una ciencia social, y por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera no obstante la diversidad de los criterios identificadores.

Por tanto, recomendamos que cuando se lean a los tratadistas o las tesis jurisprudenciales, se procure averiguar cuál de todos los criterios es el utilizado por cada autor, para poder entender debidamente la exposición. Por otra parte, esta clasificación no tiene consagración legal en nuestro Derecho, ni aún por vía simple de referencia, pues cuando se pretendió introducir, al proyectarse la Constitución Federal de 1857 el precepto relativo se eliminó. En otros países como Argentina, en que la Constitución ha utilizado esta clasificación para hacer una división de poderes fiscales entre la Federación y los Estados ha producido muchos dolores de cabeza en su aplicación, precisamente por su imprecisión."³⁰

Como podrá advertirse de la transcripción antes efectuada, el maestro De la Garza señala que la clasificación de los impuestos que nos ocupa es demasiado imprecisa, pues las corrientes que han pretendido definirla han sido severamente criticadas.

No obstante lo anterior, consideramos que resumiendo las corrientes en que se apoya el maestro De la Garza para establecer la

³⁰ S. DE LA GARZA, op. cit., p. 377, 378 y 379.

clasificación de los impuestos que nos atañen, son impuestos directos aquellos que no pueden trasladarse por el sujeto pasivo, pues finalmente inciden directamente sobre su patrimonio y su capacidad contributiva, tienden a ser permanentes, es decir, gravan situaciones constantes, además de que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, como lo son el patrimonio o la riqueza; mientras que los impuestos indirectos son aquéllos que pueden trasladarse por el sujeto pasivo al no recaer directamente sobre su patrimonio sino en el de la persona a quien se le traslada el impuesto de que se trate, no tienden a ser tan permanentes como los directos, esto es, se causan por situaciones ocasionales, además de que no recaen sobre manifestaciones directas de la riqueza, sino sobre manifestaciones tales como el consumo, en las que no se toma de manera directa la riqueza como objeto susceptible de ser gravado.

Señala Lucien Mehl citando a Tissier que: "ciertos impuestos son soportados definitivamente por quienes efectúan su pago y, por ende, recaen directamente sobre los deudores, en tanto que otros impuestos no permanecen a cargo de quienes han sido gravados, sino que se repercuten por parte de los que los han satisfecho a unos terceros, verdaderos deudores fiscales que de esta manera no son gravados más que indirectamente."¹¹

En relación con lo anterior, señala Emilio Margain Manautou en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", que la traslación de un impuesto se verifica en tres fases:

¹¹ LUCIEN MEHL, Elementos de Ciencia Fiscal, Casa Editorial Bosh, Barcelona 1964, p. 97.

- a) Percusión
- b) Traslación
- c) Incidencia

Dichos efectos se definen de la siguiente manera:

“La percusión implica la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo que realiza las hipótesis previstas por la ley fiscal generadora del crédito fiscal.

La traslación implica el traspaso de la carga a otra persona.

La incidencia es la caída o impacto económico sobre la persona que proporcionará al contribuyente el importe necesario para que éste cumpla con su obligación de tributar.

El monto equivalente al gravamen que se traslada a un tercero, no es para éste un impuesto, sino una carga, pues el sujeto trasladado e incidido no es con relación a la operación, actividad o hecho de que se trate, sujeto pasivo, sino lo que la doctrina denomina sujeto económico.”³²

De acuerdo con lo anterior, resulta claro que la traslación del impuesto implica que el mismo se pague con el patrimonio de un tercero, esto es, que la carga económica del impuesto incida en una persona que no es el sujeto pasivo del mismo, por lo que finalmente será pagado o cubierto con el patrimonio de una persona distinta al sujeto pasivo del impuesto.

³² EMILIO MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1991, p. 103.

Ahora bien, continuando con la clasificación de los impuestos directos e indirectos, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", señala respecto de los mismos textualmente lo siguiente:

"Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo.

De acuerdo con el primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades del sujeto pasivo y el pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

De acuerdo con estas definiciones, se pueden clasificar entre los impuestos directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz, cuando el propietario habita su casa, el impuesto sobre herencias y legados, y el impuesto sobre donaciones y, entre los indirectos, los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, etc.

Desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, al contrario, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

De acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos, por ejemplo, los que gravan las herencias y legados, la compra-venta, etcétera, y directo el de la renta.

La existencia de estos dos criterios y la natural dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, dan lugar a confusiones y a que gravámenes que ciertos países o autores consideran directos, otros los clasifican como indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados, desde el primer punto de vista, es directo, y desde el administrativo, indirecto. Sin embargo, en la mayor parte de los casos los impuestos son directos o indirectos de acuerdo con los dos criterios."³³

Al igual que el maestro De la Garza, Ernesto Flores Zavala advierte que la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es incierta, pues de conformidad con los criterios que existen al respecto es difícil llegar a precisar con toda exactitud cuándo se trata de un impuesto directo y cuándo de uno indirecto.

Sin embargo, se puede señalar que el maestro Flores Zavala se inclina en el sentido de definir a los impuestos directos como aquéllos que no se pueden repercutir, esto es, que no se pueden trasladar, por lo que el sujeto obligado a ellos es el mismo que los paga, siendo que los indirectos son los que se trasladan por lo que el sujeto pasivo de los mismos no es el obligado a pagarlos.

Asimismo, y a partir de un criterio administrativo, distinto al de la repercusión antes precisado, se puede señalar que tanto el maestro Flores Zavala como De la Garza, son concordantes en definir a los impuestos directos como

³³ ERNESTO FLORES ZAVALA, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 23ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1981, p. 255.

aquellos que son permanentes y estables y a lo indirectos como ocasionales y accidentales.

Finalmente, cabe señalar que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino con respecto a los impuestos directos e indirectos apunta lo siguiente:

"Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Maragin Manautou: "En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que esta respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutible, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos..."

En tales condiciones pensamos que lo correcto es afirmar que los tributos directos son lo que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Como ejemplo de los primeros, podemos citar al Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.

Por otra parte, el caso típico de un tributo indirecto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo como pueden ser, entre otras:

la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

De modo que, resumiendo nuestras ideas en torno a esta clasificación, podemos señalar que, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.³⁴

Como se puede advertir, el maestro Arrijo Vizcaino, señala una connotación distinta a la de los dos autores antes citados para diferenciar a los impuestos directos de los indirectos.

Para el maestro Arrijo, un impuesto es directo en la medida en que grave utilidades o rendimientos, siendo un claro ejemplo de ello el impuesto sobre la renta, mientras que será indirecto cuando tenga por objeto gravar una serie de operaciones relacionadas con el consumo, como lo es el impuesto al valor agregado.

Con base en lo señalado por los autores antes citados, y no obstante que la doctrina no es precisa en encontrar una clasificación exacta, podemos concluir que los impuestos directos y los indirectos se distinguen con base en las siguientes características:

a) Impuestos directos

- Son impuestos que gravan a las utilidades o al rendimiento.
- Son impuestos que no se trasladan o repercuten, razón por la cual gravan directamente al patrimonio del sujeto pasivo del tributo.

³⁴ A. ARRIJO VIZCAINO, op. cit., p. 474 y 475.

- Desde un punto de vista administrativo son permanentes, esto es, gravan situaciones que presentan una cierta permanencia.
- El impuesto más representativo es el impuesto sobre la renta.

b) Impuestos indirectos

- Son impuestos que gravan operaciones relacionadas con el consumo y no a las utilidades o al rendimiento.
- Son impuestos que se trasladan o se repercuten, razón por la cual no gravan directamente al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, sino el de aquél al que le es trasladado el impuesto respectivo.
- Desde un punto de vista administrativo son ocasionales, esto es, gravan situaciones transitorias.
- El impuesto más representativo es el impuesto al valor agregado.

Ahora bien, una vez apuntado lo anterior, se estima conveniente señalar las ventajas y desventajas que representan tanto los impuestos directos como los indirectos, para lo cual nos apoyaremos en lo establecido y señalado por las diversas corrientes de la doctrina tributaria.

Así pues, la doctrina ha señalado las siguientes ventajas y desventajas de los impuestos directos:

- Impuestos directos

a) Ventajas

- Se dice que esta clase de impuestos aseguran al Estado una renta cierta y conocida, pues el legislador al saber quienes pagan el impuesto, conoce el rendimiento del mismo.

- Hacen posible la realización de la justicia fiscal debido a que al gravar a las utilidades o rendimientos se permite establecer una serie de deducciones.
- Tienen fijeza, esto es, su rendimiento es constante aún en época de crisis.

b) Desventajas

- Como gravan a las utilidades o rendimientos del sujeto pasivo, una cuota muy elevada del mismo provocaría inconformidades, razón por la cual deben establecerse de la manera más justa posible.
- Como consecuencia de lo anterior son de tendencia evasiva.
- Este tipo de impuestos deja de gravar a un gran sector social, que es aquél que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia.

- Impuestos indirectos

a) Ventajas

- Permiten gravar a todo sector de la población que escapa de los impuestos directos.
- Tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos etc., y, por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan.
- Al no gravar de manera directa a las utilidades o rendimientos, su establecimiento provoca menos inconformidades que los impuestos directos.
- Se dice que son voluntarios, en la medida en que sólo los paga el que realiza la operación de consumo gravada. No obstante ello, situación distinta ocurre cuando se trata de artículos de primera necesidad, en donde obviamente el pago no es voluntario sino forzado.
- Consisten en una forma viable de cubrir los presupuestos contemporáneos, pues éstos no sólo deben cubrirse a través de impuestos directos.

b) Desventajas

- Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, pues en la medida en que deban llevarse a cabo operaciones de consumo de primera necesidad, el primero de ellos no tendrá otra opción mas que pagar el impuesto respectivo, lo que repercute evidentemente en su economía.
- No tienen fijeza, pues su rendimiento no es constante, ya que en épocas de crisis las operaciones de consumo que gravan se restringen.
- Provocan abusos en la cadena productiva, ya que el impuesto puede disfrazarse en el precio respectivo.

Como puede observarse de lo antes señalado, no existe una clara ventaja de los impuestos directos sobre los indirectos o viceversa, razón por la cual al legislador tributario le corresponde una difícil tarea, la cual consiste en determinar la fijación del impuesto que resulte más justo con base en los principios doctrinarios y constitucionales analizados en capítulos anteriores.

2.3. Relación Jurídico Tributaria

Toda vez que el objeto del presente trabajo se aboca al análisis de un precepto tributario, se considera de suma importancia definir la naturaleza de la relación jurídica-tributaria, así como sus alcances, pues es a partir de dicha relación que precisamente se justifica la existencia y recaudación de las contribuciones por parte del Estado a los gobernados, como sucede en el caso concreto con el Impuesto Sobre Nominas.

En efecto, la existencia y recaudación de las contribuciones destinadas al gasto público, a cargo de los gobernados, se funda precisamente en dicha relación, misma que determina las directrices sobre las cuales el Estado debe conducirse en su carácter de autoridad recaudadora, con la finalidad de evitar abusos, arbitrariedades y discriminaciones en perjuicio de los gobernados en su carácter de contribuyentes.

Es por ello, que en la medida en que dicha relación y sus principios sean respetados por el Estado, las contribuciones a cargo de los gobernados estarán plenamente justificadas, ya que de lo contrario se rompería con el espíritu y finalidad de la obligación de contribuir al gasto público de una manera justa.

En este sentido, es precisamente que a través del presente capítulo se efectúa un análisis de la relación jurídico-tributaria, así como de la justificación de ésta última, para finalmente realizar un breve estudio de los principios doctrinarios en materia fiscal; principios que rigen y determinan el alcance de dicha relación, y que son precisamente con base en los cuales deben esgrimirse los preceptos jurídicos que contemplan la determinación y cobro de contribuciones destinadas a sufragar el gasto público.

El Estado, para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias como órgano rector, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, esto es, de una fuente de ingresos que le permitan sufragar el desempeño propio de dichas actividades.

En este sentido, y toda vez que el desempeño de las actividades del Estado se encuentran dirigidas a la satisfacción de necesidades colectivas, dicho sustento económico proviene en gran parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que en su caso lleve a cabo el Estado.

A ese respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino citando a Andrés Serra Rojas señala que: "Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras."³⁵

En este sentido, es claro que para cubrir satisfactoriamente las necesidades que toda sociedad demanda, no se puede prescindir de los recursos económicos, pues es claro que son éstos los que sufragan el costo de las actividades que realiza el Estado en beneficio de los gobernados de la sociedad de que se trate.

Lo anterior, da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, o en otras palabras, entre Estado y particulares.

Así pues, podríamos afirmar que el Estado justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar

³⁵ ADOLFO ARRIJO VIZCAINO, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996, p.3 citando a Andrés Serra Rojas.

en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Ahora bien, como ya lo apuntábamos anteriormente, los recursos que sufragan dichas necesidades, provienen esencialmente de los gobernados, pues son a éstos a los que finalmente les beneficia el que el Estado realice actos tendientes a lograr su bienestar, razón por la cual deben desprenderse de parte de sus ingresos para sufragar los gastos públicos en que deba incurrir el Estado para la satisfacción del interés colectivo.

Así pues, el hecho de que el Estado deba cubrir las necesidades de carácter público a que hemos hecho referencia, y que sean los propios gobernados los que principalmente deban de allegar de recursos al Estado para tal fin, crea una relación de interdependencia como lo mencionábamos anteriormente, la cual necesariamente debe erguirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad y despotismo por parte del Estado, el cual podría fácilmente estar facultado para someter a los miembros de la sociedad de que se trate a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho.

De este modo, única y exclusivamente a través de la ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus gobernados se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino: "La norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por una parte debe indicar cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como

contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos."¹⁶

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos señalar con toda certeza que la relación jurídico-tributaria, objeto del presente capítulo, es aquella relación regida por un marco jurídico, en virtud de la cual el Estado se encuentra obligado a cubrir las necesidades colectivas a través de las contribuciones que de los gobernados exija al gasto público.

En efecto, la relación jurídico-tributaria, es aquella relación en virtud de la cual el Estado, con apego a un marco jurídico predeterminado, se encuentra facultado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos a fin de sufragar el costo del gasto público tendiente a satisfacer las necesidades de interés común.

Así pues, debe señalarse que la relación jurídico-tributaria se justifica en la medida en que la potestad que tiene el Estado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público se esgrima sobre bases jurídicas, esto es, sobre ordenamientos jurídicos que regulen el alcance y limitaciones de dicha relación.

Sin embargo, cabe señalar que la relación jurídico-tributaria no sólo debe tener como base primordial el elemento jurídico, esto es, su regulación a través de normas, sino que a su vez dichas normas o leyes que la

¹⁶ Ibid, p. 5.

regulan deben fundarse en principios de justicia y equidad que definan de igual forma el alcance y limitaciones de la relación que nos ocupa.

En efecto, no obstante que puedan existir normas que regulen una determinada relación jurídico-tributaria, es necesario encuadrar dichas normas dentro de un marco de certeza que permita conocer a ciencia cierta hasta donde llega la potestad del poder público y la obligación de los gobernados como contribuyentes, lo cual se logra a través de la observancia de principios doctrinarios de derecho público que, en nuestro caso, regulan la actividad del Estado como autoridad recaudadora.

Dichos principios, objeto de análisis en los siguientes apartados, son considerados como la base fundamental en la que se sustentan las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, los cuales consisten básicamente en nociones históricas de justicia y equidad, en las que se define el actuar dentro del orden tributario.

Consideramos, que los principios fundamentales de la relación jurídico-tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expresadas al respecto por el distinguido economista inglés Adam Smith, en su célebre obra intitulada "Riqueza de las Naciones", los cuales consisten en los siguientes:

- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de proporcionalidad
- Principio de economía
- Principio de comodidad

Los principios antes mencionados, los podemos considerar como fuente del equilibrio básico de la relación tributaria, mínimos principios que se deben cumplir a efecto de obtener una justa relación entre Estado como autoridad recaudadora y gobernados como contribuyentes.

Es menester que en dicha relación exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual se logra con base en principios doctrinarios, sostenidos en simple lógica-jurídica, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de la relación que nos ocupa.

Así pues, una vez determinada la relación jurídica-tributaria, sus elementos, alcances y limitaciones, en los siguientes apartados se efectuará un análisis de los principios doctrinarios fiscales sobre los cuales dicha relación debe estar fundada.

2.4. Principio de certidumbre o certeza

Es menester que todo tributo a cargo de los gobernados de un Estado contenga fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera daría pauta inevitable a que las autoridades públicas hacendarias impusieran recaudaciones a su libre capricho, dos conozcan que la cantidad a la que se encuentran obligados a pagar con la finalidad de contribuir al gasto público es cierta y determinada.

Asimismo, el principio en cuestión busca que los gobernados sujetos al pago de contribuciones conozcan de manera clara y precisa el tiempo de pago y la forma en que el mismo debe efectuarse, lo cual se logra mediante la fijación de normas que así lo establezcan.

En estos términos, podemos señalar como primera obligación para cumplir con el principio de certeza, que la ley fiscal debe contemplar todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, con el objeto de evitar desvíos de poder y arbitrariedades por parte del Estado como autoridad recaudadora.

Por tanto, en la medida en que la ley fiscal establezca con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos del tributo, se evitará en gran medida la posibilidad de que los órganos recaudadores abusen arbitrariamente de los sujetos obligados a contribuir al gasto público.

Ahora bien, a fin de comprender con toda claridad el principio del que hablamos, debemos referirnos a los elementos del tributo, pues es con base en dicho principio que los mismos deben de estar plenamente establecidos en normas de carácter fiscal.

Aunque doctrinalmente existen diversas connotaciones de los elementos del tributo, consideramos conveniente establecerlos a partir de lo que al respecto se señala en nuestra legislación fiscal.

En este sentido, debemos referirnos a los artículos 5º y 6º del Código Fiscal de la Federación, que señalan textualmente lo siguiente:

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

...³⁷

“Art.

6.

.....
Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.³⁸

De los preceptos antes transcritos, podemos conocer con exactitud los elementos que constituyen al impuesto, mismos que dan cumplimiento al principio de certeza de la siguiente manera:

1. Sujeto. La ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentren sujetas.

Esto es, este elemento define quienes son los sujetos pasivos del tributo, es decir, los sujetos que deberán cumplir con la obligación de enterar el tributo a partir de la actualización de la hipótesis normativa que lo genere.

Es así que las leyes deben identificar sin lugar a dudas cuales son las personas físicas o morales que se encuentran obligadas a contribuir al gasto público.

³⁷ Art. 5, Código Fiscal de la Federación vigente en 2000.

³⁸ Ibid, Art. 6°.

2. Objeto. Debe definirse en la ley fiscal de manera clara y precisa cual es el hecho generador del tributo de que se trate, esto es, cual es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.

En la medida en que se cumpla con lo anterior, los sujetos obligados a contribuir al gasto público, sabrán con toda certeza por que hechos y actos deberán de contribuir a dicho gasto, lo que les permitirá conocer hasta que límite el Estado estará facultado para requerirles el pago de cierta contribución.

3. Tasa, cuota o tarifa. Los ordenamientos jurídicos deben establecer de manera numérica o porcentual, la unidad aritmética o matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de los tributos que se establezcan a cargo de los gobernados para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

4. Base. El legislador deberá abocarse a la tarea de establecer con toda precisión, a través de normas fiscales, el elemento económico al cual deberá ser aplicado la tasa, cuota, o tarifa, esto es, deberá determinar el ingreso o rendimiento que estará afecto al pago de la contribución de que se trate mediante la aplicación de la tasa, cuota o tarifa respectiva.

5. Sanciones aplicables. La imposición de multas y sanciones por parte del Estado con motivo del incumplimiento de los gobernados a las normas que impongan la obligación de pago de tributos, debe encontrarse perfectamente establecida en ley, a fin de que las autoridades públicas encargadas de la recaudación no incurran en abusos y arbitrariedades.

6. Fecha de pago. Es necesario que el sujeto pasivo del tributo, a saber, los gobernados obligados a contribuir al gasto público, sepan con toda certeza cual o cuales son los momentos en que deben desprenderse de parte de sus ingresos para precisamente contribuir a dicho gasto.

En otras palabras, para que los gobernados se encuentren en posibilidad de soportar la carga fiscal, es necesario que conozcan a través de la norma fiscal la manera y los momentos en que deberán contribuir al sostenimiento del gasto colectivo.

Cabe señalar que el principio del que hablamos ha sido reconocido inclusive, en lo tocante a la certeza que debe existir en la forma de determinar los impuestos, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como se desprende de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SEÑALARLAS. La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Séptima Época:

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75.
Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976.
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Alderete

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75.
Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5888/75.
Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 331/76.
María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 1008/76.
Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.³⁹

En este sentido, es claro que a fin de lograr un equilibrio en la relación jurídico-tributaria de la que hablamos al principio del presente trabajo, todos los elementos del tributo deben encontrarse debidamente precisados en las leyes tributarias, pues sólo así se logra concretizar los objetivos del principio de certeza.

2.5. Principio de proporcionalidad

El principio en cuestión, determina que todo gobernado debe contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Lo anterior, significa que los gobernados sólo están obligados a desprenderse de parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público de una manera proporcional a dichos ingresos, de tal manera que aquel que tenga una

³⁹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1995, Primera Parte, Pleno, tesis 116, pag. 164.

percepción de ingresos que le permita tener una economía más solvente deberá contribuir en mayor medida respecto de aquel cuya percepción de ingresos sea en menor medida.

Lo antes dicho, se justifica en un principio de justicia y equidad, pues sería totalmente arbitrario obligar a aquellos que tienen menos recursos a contribuir al gasto público en mayor medida a lo que proporcionalmente les representan sus ingresos, como de igual forma sería totalmente injusto que aquellos que más ingresos perciben sólo aportaran una mínima cantidad al sostenimiento del gasto público, pues ello se traduciría en una desproporción con respecto a dichos ingresos.

Así entonces, en la medida en que un sistema tributario prevea normas que garanticen que los gobernados sólo deben contribuir al gasto público de la manera más proporcional a su capacidad económica será justo y equitativo.

Al respecto, es importante señalar que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, citando a Adam Smith, precisa que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor a las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.⁴⁰

Lo anterior significa que a sí dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el

⁴⁰ Ibid, p. 203.

que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo, esto es, equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Es por ello que a través de la historia de la doctrina fiscal se ha concluido que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad que nos ocupa son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas, como lo es el caso de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevé la aplicación de tarifas a efecto de calcular el impuesto correspondiente.

Consecuentemente, es viable concluir que el principio de proporcionalidad se concretiza en la medida en que se grave a los gobernados en su carácter de contribuyentes de acuerdo a su verdadera capacidad económica, esto es, en función a su verdadera capacidad de contribuir.

En este sentido, debe señalarse que dentro de una correcta planeación de orden jurídico-fiscal de un Estado, si se quiere cumplir con el principio que nos ocupa, es deber del legislador el distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de las que disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general se incumple con lo que dicho principio establece, el sistema de que se trata denotará vicios de injusticia e inequidad.

Es preciso señalar que el principio que nos ocupa se encuentra plasmado en nuestro sistema jurídico-tributario, específicamente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, al disponer que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional que lo dispongan las leyes, aspecto que fue objeto de análisis en el capítulo anterior.

2.6. Principio de economía

La doctrina ha definido el principio en comento, en que todo el tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, pues en la medida en que al Estado le signifique una carga económica mayor el recaudar impuestos que lo que éstos económicamente le representan para cubrir satisfactoriamente el gasto público, se romperá con la finalidad esencial de la recaudación, que es precisamente la de allegarse de los recursos necesarios para cubrir las necesidades colectivas.

Así pues, el Estado como autoridad recaudadora no puede gastar más en lo que pudiera obtener de rendimiento de los tributos, ya que dicha desproporción se vería reflejada en la insatisfacción de todas las necesidades colectivas por la insuficiencia de servicios públicos para cubrir las.

En este sentido, podemos concluir que entre más se simplifique la determinación y recaudación de los tributos, el país obtendrá un mayor grado de recaudación para así lograr satisfacer las necesidades primordiales de los contribuyentes, conservando un equilibrio en la relación jurídico-tributaria y respetando los principios que asisten a los contribuyentes.

2.7. Principio de comodidad

“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.”⁴¹ De esta manera define el principio a estudio el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino al citar a Adam Smith.

Continúa señalando el maestro que el principio de comodidad puede resumirse a partir de las máximas esbozadas por Margain Manautou, mismas que se transcriben a continuación:

“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, Por tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Nuestra legislación federal respeta este principio, y así encontramos que el Impuesto sobre la Renta, tratándose de causantes con ingresos mayores de Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, deben pagarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se paga dentro de los primeros veinte días del mes siguiente al en que se obtuvieron los ingresos que se declaran, período que originalmente era de diez días y que fue considerado insuficiente; el pago del Impuesto sobre la Propiedad Raíz (Impuesto Predial) que

⁴¹ A. ARRIJO VIZCAINO, op. cit. p. 213 citando a Adam Smith.

se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etcétera...⁴²

Así pues, el principio de comodidad se encuentra referido a que si bien el contribuir a los gastos públicos ya es una carga de importancia, lo que el legislador debe considerar es que al contribuyente le resulte de la manera más cómoda posible enterar parte de sus ingresos a fin de que el gasto público por el cual se cubren las necesidades colectivas se encuentre satisfecho.

Cabe señalar que la comodidad no sólo radica en las fechas en que los contribuyentes deben contribuir al gasto público, y que éstas resulten cómodas a los mismos, sino que ésta también se funda en otros aspectos tales como los lugares de pago, las mecánicas de pago, etcétera.

En este sentido, el que el legislador prevea una mecánica cómoda dentro de lo posible para que los contribuyentes enteren los tributos a los cuales se encuentren sujetos, resultará para éstos una carga más liviana.

Al respecto, debe hacerse notar que no obstante el maestro Margain Manautou hace referencia a que el principio de comodidad se encuentra plasmado en nuestros diversos ordenamientos fiscales, se considera que tal afirmación no es del todo acertada.

En efecto, si bien es cierto que en nuestros ordenamientos fiscales se prevén en algunos casos plazos cómodos para que los contribuyentes efectúen el pago de los tributos a los cuales se encuentran obligados, lo cierto

⁴² Ibid., citando a Margain Manautou.

es que en otros, por no decir la mayoría, el tributar se convierte en una situación complicada y gravosa para el contribuyente.

CAPITULO III

ESTUDIO DE LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO SOBRE NOMINAS COMO IMPUESTO DIRECTO

3.1 Antecedentes y Características del Código Financiero del Distrito del Distrito Federal.

El antecedente directo del Código Financiero del Distrito Federal es la Ley de Hacienda del Departamento del D.F., que según el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982, fue vigente a partir del día 1° de enero de 1983, mismo que tuvo vigencia hasta la promulgación del actual Código Financiero.

Es importante precisar que el impuesto sobre nóminas no se contemplaba ese entonces en dicho ordenamiento, ya que fue hasta el año de 1987 donde se adicionó la Ley de Hacienda del D.F., en su artículo 45-G, el cual establecía lo siguiente:

"Artículo 45-G.- Se encuentran obligadas al pago del Impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se consideraran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y de más prestaciones que se deriven de una relación laboral."

De igual forma, el artículo 45-H de tal ordenamiento especificaba que dicho impuesto se determinaba aplicando la tasa del 2% sobre el monto de

las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

A su vez, el artículo 45-I establecía que el impuesto en comento se causaba en el momento en que se realizaban las erogaciones y se tenía que pagar mediante declaración presentándose cada mes, dentro del plazo establecido para el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, mediante el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1989, los anteriores artículos fueron derogados, pasando sus textos a los artículos 47, 48 y 49, respectivamente.

Con la anterior reforma, adicionalmente al nuevo articulado de la Ley, se presentó una variante en el texto original del artículo 45-I (49), ya que la fecha de presentación de la declaración del impuesto cambio, debiéndose haber presentado dicha declaración dentro de los primeros quince días del mes siguiente al de su causación.

Posteriormente, por Decreto publicado el 26 de diciembre de 1991, se adicionó el artículo 49 con un párrafo segundo y un tercero con los incisos a), b) y c), con un párrafo séptimo con los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6 y un párrafo final.

Por lo que respecta al contenido de los artículos 47 y 48 no se modificaron durante los años de 1991 a 1994.

De lo anterior, se puede apreciar que no se contemplaba en dichos ordenamientos la especificación de los conceptos que integran la base del Impuesto sobre Nóminas, lo que daba como consecuencia que la determinación de dichos conceptos quedará al arbitrio de las autoridades fiscales locales, generándose con esto una incertidumbre jurídica para las personas que recibían visitas domiciliarias por parte de las autoridades.

Es importante señalar que antes del año de 1994, tanto las Leyes del Distrito Federal como sus respectivas reformas eran publicadas únicamente en el Diario Oficial de la Federación, lo cual significa que la Asamblea que en ese entonces se denominaba de Representantes no contaba con las facultades suficientes para estos efectos, como la actual Asamblea Legislativa del D.F.

Ahora bien, el 1º de diciembre de 1994 entra en vigor el actual Código Financiero del Distrito Federal, quedando los preceptos que se refieren al impuesto motivo del actual análisis, prácticamente intactos en su texto, ya que lo único que tuvo un cambio significativo fue la numeración de los artículos, quedando en los artículos 178, 179 y 180.

No fue sino hasta el 31 de diciembre de 2000, cuando se adiciono y reformó el contenido de dichos artículos, adicionándose el artículo 178- A y reformándose el artículo 178 para quedar de la siguiente manera:

“Artículo 178.- Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado las siguientes:

- I. Sueldos y salarios;
- II. Tiempo extraordinario de trabajo;

- III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV. Compensaciones;
- V. Gratificaciones y aguinaldos;
- VI. Participación patronal al fondo de ahorros;
- VII. Primas de antigüedad;
- VIII. Indemnización por despido o terminación de la relación laboral;
- IX. Comisiones, y
- IX. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones."

Asimismo, se adicionó el artículo 178-A del multicitado Código, que a la letra dice:

Artículo 178-A.- No se causará el impuesto sobre nóminas, por las erogaciones que se realicen por concepto de:

- I. Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo;
- II. Aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro;
- III. Gastos Funerarios;
- IV. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas ; las indemnizaciones por riesgos de trabajo de acuerdo con la Ley aplicable.
- V. Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los trabajadores del Estado Destinadas al crédito para la vivienda de sus trabajadores;
- VI. Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;
- VII. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, del sistema obligatorio y las que fueren aportadas para constituir fondos de algún plan de pensiones, establecido por el

patrón ó derivado de contratación colectiva que voluntariamente establezca el patrón. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro;

- VIII. Gastos de representación y viáticos;
- IX. Alimentación, habitación y despensas onerosas;
- X. Intereses subsidiados en créditos al personal;
- XI. Primas por seguros obligatorios por disposición de Ley, en cuya vigencia de la póliza no se otorguen prestamos a los trabajadores por parte de la aseguradora;
- XII. Prestaciones de previsión social regulares y permanentes que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes y contratos de trabajo;
- XIII. Las participaciones en las utilidades de la empresa; y
- XIV. Personas contratadas por discapacidad.

Para que los conceptos mencionados en este precepto, se excluyan como integrantes de la base del impuesto sobre nóminas, deberán estar registrados en la contabilidad del contribuyente, si fuera el caso."

Así las cosas, durante las reformas que entraron en vigor el 1º de enero de 2002, únicamente se reformó la fracción VI del artículo 178-A y la fecha de presentación de la declaración del impuesto, debiéndose pagar a más tardar el día diecisiete del mes siguiente de que se cause tal impuesto.

3.2. Estructura del Código Financiero del Distrito Federal.

Este ordenamiento, se estructura en 6 libros, 19 títulos, desarrollado a los largo de 80 capítulos, con disposiciones establecidas en 555 artículos ordinarios y 12 transitorios.

A continuación se analizará cada uno de los Títulos, detallando los aspectos que se consideran de más importancia.

Título Preliminar

En este Título, integrado por un solo capítulo, se establecen las disposiciones que regulan el objeto del Código Financiero, así como la definición de algunos conceptos de uso más frecuente, en el articulado que integra este cuerpo normativo a fin de evitar la inútil repetición completa de los conceptos antes definidos.

Libro Primero. De los Ingresos.

En este libro, conformado por cuatro títulos, se introducen las disposiciones legales que establecen el procedimiento que debe observarse para la preparación y formulación de la iniciativa de Ley de Ingresos, los elementos generales de tributación y los no tributarios, lo cual constituye un aspecto de suma importancia, ya que con anterioridad se llevaba mediante la observancia de distintos ordenamientos y reglas de carácter administrativo.

La existencia de dos ordenamientos que regulaban los aspectos fiscales en el año de 1993, como lo son el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Hacienda del extinto Departamento del Distrito Federal, dificultaban en aquellos años el conocimiento exacto de las obligaciones y derechos con los que contaban los contribuyentes.

De esta forma, se consignan disposiciones que establecen las bases generales de tributación, que regulan el nacimiento y extinción de los créditos fiscales, los derechos de los contribuyentes, las facultades de las autoridades, los procedimientos de notificación de los actos determinantes de créditos fiscales, así como el procedimiento administrativo de ejecución y la suspensión de este.

Dichas normas son muy semejantes a las que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, y que al no ser reglas totalmente novedosas, se evita que tanto los servidores públicos como los contribuyentes se encuentren ante actos administrativos que no se habían regulado con anterioridad.

En este orden de ideas, se establece el cumplimiento voluntario de las normas, lo que significa que queda al arbitrio del particular el pago de las contribuciones, es importante mencionar que esta figura tributaria es conocida como la autodeterminación. En esta medida, con dicho principio se reconoce y le otorga un voto de confianza a los contribuyentes, Sin embargo, la autoridad cuenta con un procedimiento administrativo de ejecución por medio del cual constriñe y exige el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así las cosas, cumpliendo con el mandato constitucional de que todas las personas físicas o morales están obligadas a contribuir con los gastos públicos.

De igual forma, se establece que las resoluciones de carácter individual, favorables a los particulares solo van a ser modificadas por el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en tanto que ello representa dotar a los actos administrativos de un carácter estable, logrando que los contribuyentes cuenten con cierta seguridad jurídica, ya que si el acto de autoridad le es favorable no pueda ser modificado a juicio de la autoridad.

Se establece que los particulares que formulen peticiones o en su caso consultas que no sean resueltas por las autoridades podrán ser consideradas en sentido negativo (negativa ficta) y consecuentemente a partir del vencimiento del plazo respectivo (3 meses) el particular podrá interponer el juicio respectivo ante al Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

En materia de fiscalización se establece un plazo de ocho meses para que las autoridades fiscales concluyan las visitas domiciliarias que practiquen para conocer la situación fiscal de los contribuyentes, con ello se establece la seguridad jurídica de la fecha en que deben concluir los actos de fiscalización domiciliaria, y que de no levantarse el acta final respectiva, todo lo actuado dentro de dicho procedimiento será nulo.

Para el caso de que las autoridades fiscales tengan que hacer uso del procedimiento coactivo de ejecución, por el incumplimiento voluntario de las contribuciones se establecen normas que determinan en que caso se aplicará

dicho procedimiento para la recuperación de los adeudos respectivos, incluyendo las posibilidades que tendrá el deudor para lograr la suspensión de este procedimiento y las formas en que se garantizará el interés fiscal del Gobierno del Distrito Federal.

Es importante señalar, que en el presente título se establece el principio de aplicación estricta de las normas fiscales que se refieren a los elementos de los impuestos como son el sujeto, objeto, base, tasa ó tarifa, así como infracciones y sanciones.

Libro Segundo. De los Servicios de Tesorería.

Las disposiciones de este libro resultan de suma importancia ya que contiene normas respecto de las funciones que tradicionalmente e históricamente han sido encomendadas a la Tesorería, que permitirán a las autoridades fiscales y financieras llevar un mejor control acerca de los fondos y valores e ingresos recaudados por el Distrito Federal a nombre propio o bien a cuenta de terceros.

El libro en comento consta de cuatro títulos que contienen los preceptos que regulan las funciones de los servicios de tesorería, como son: recaudación, recepción, traslado, concentración y custodia de fondos y valores, por concepto propio y ajeno, encontrándose entre estos últimos los derivados de la reparación del daño, ordenadas por las autoridades jurisdiccionales; la ejecución de pagos, así como las garantías a favor del Distrito Federal, diferentes de aquellas destinadas a asegurar créditos fiscales.

Se establece que las funciones del servicio de tesorería son responsabilidad de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal y serán prestadas por la Tesorería del Distrito Federal y las distintas administrativas que la integren, así como por sus auxiliares.

Se prevé que toda la recaudación de fondos del abandono de bienes objeto del procedimiento administrativo de ejecución cuando no sean retirados después de un año a partir de que se hayan extinguido los créditos fiscales y se encuentren a disposición de quien tenga derecho a ellos, previéndose la notificación de dicho supuesto y un plazo adicional para que de manera definitiva pasen a propiedad del Distrito Federal, a fin de que tales bienes no se encuentren sin uso en los almacenes de las autoridades fiscales.

También se establecen disposiciones referentes a la dación en pago respecto de créditos fiscales insolutos, medida que viene a constituir un mecanismo de la recaudación, cuando sea la única forma que tenga del deudor de cumplir con sus obligaciones.

Asimismo, se establecen disposiciones referentes a las sociedades nacionales de crédito y particulares que actúen como auxiliares de recaudación, consistentes en el pago de intereses por concepto de indemnización en los casos de que efectúen la concentración de fondos de manera extemporánea.

Se establecen disposiciones que regulan los pagos que el Distrito Federal que deben hacer por concepto del daño que en el ejercicio de las funciones públicas se causen a los particulares, disposiciones que logran congruencia a las reformas hechas por el Congreso de la Unión del Código

Civil para el Distrito Federal y para toda la República en materia Federal y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en las cuales se establece la responsabilidad patrimonial del Estado por las conductas dolosas de los Servidores Públicos, que en el ejercicio de sus funciones causen daño o perjuicio a los gobernados.

Libro Tercero. De la programación y el Presupuesto de Egresos.

Las disposiciones de este libro contienen las normas que regulan los principios generales referentes a la actuación financiera presupuestal del Gobierno del Distrito Federal, lo cual constituye un aspecto de gran relevancia dentro del ámbito de las fianzas públicas, pues ello permitirá que el gasto se haga de manera programática.

La programación presupuestal se inicia con la previsión que hace el Distrito Federal de los recursos financieros y de los gastos que efectuará, los cuales son las necesidades públicas que debe satisfacer y así calcular los gastos que necesitará para satisfacer dicho objetivo, todo lo cual quedará incluido en un documento denominado presupuesto.

La programación implican el modo en que deberán destinarse los recursos autorizados por la Asamblea Legislativa, determinando con anterioridad cuales son las necesidades públicas mas importantes.

De esta manera, la aplicación de recursos constituyen las erogaciones o inversiones que por concepto de gasto público tiene que efectuar el Distrito Federal.

Otro de los aspectos importantes que contiene este libro es el relativo a la forma, procedimientos, plazos y términos a los que deberán sujetarse las dependencias de la Administración Pública del Distrito Federal, encargada de la realización del anteproyecto del presupuesto de Egresos del Distrito Federal y la manera en que deben incluir los presupuestos de egresos del Tribunal Superior de Justicia, Comisión de Derechos Humanos, etc.

En virtud de lo anterior, se contemplan normas jurídicas, las cuales permitirán que la aplicación de los recursos públicos se haga hasta cierto punto de manera adecuada, estableciéndose un control del gasto público a través de un sistema permanente de evaluación, que busca evitar la desviación de los fondos públicos.

Libro Cuarto. Del Sistema de Contabilidad Gubernamental

En este libro se establecen normas que regulan el sistema de contabilidad gubernamental de los ingresos, egresos y administración de valores que deberán llevar las dependencias y entidades de la Administración Pública del Distrito Federal.

Para tal efecto, se establece que la Secretaría encargada de las Finanzas del Distrito Federal (Secretaría de Finanzas del D.F.) emita catálogos de cuentas conforme las cuales deberá de llevarse la contabilidad gubernamental, a fin de dar congruencia al sistema.

El sistema de contabilidad gubernamental, representa un instrumento técnico para el registro financiero de la Entidad que permitirá, comprobar el debido ejercicio del gasto público, así como elaborar una cuenta pública anual, a fin de que la Asamblea Legislativa pueda proceder a su revisión y así determinar si se ha cumplido con estricto apego a la Ley.

Libro Quinto. De las Infracciones y Sanciones, Responsabilidades Resarcitorias y Delitos en Materia de Hacienda Pública.

En este libro se observa que los artículos en cierta medida buscan un aspecto represivo, con el fin de fomentar y obtener la participación decidida de los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales e incluso se busca que los servidores públicos se adecuen a los lineamientos de las normas correspondientes, a fin de prevenir los daños que pueda resentir la Hacienda Pública particular y, en general la colectividad, solo en el caso de que dichos sujetos incumplan las normas, imponiéndoles las sanciones correspondientes.

Tal situación puede observarse de los delitos que se establecen, en cuanto que únicamente se tipifican las conductas dolosas, y en los casos de que el presunto infractor pudiera ejercitar un recurso administrativo que cambiara su situación jurídica se establece que se le daría dicha oportunidad antes de que la Procuraduría Fiscal presente querrela ante el Ministerio Público.

Por otro lado, las responsabilidades resarcitorias se establecen en atención al principio general del derecho consistente en que quien cause un daño a otro esta obligado a repararlo.

En cuanto a las infracciones a las disposiciones del Código en comento, se establece el supuesto normativo tomando en cuenta la materia que regule la disposición infringida, para la correcta aplicación de las multas respectivas.

De esta forma, se busca evitar que las autoridades encargadas de la aplicación de sanciones lo haga de materia arbitraria o sin fundamento alguno, puesto que las reglas que se establecen para ello, parten de considerar los aspectos subjetivos del infractor, tales como el dolo, la condición económica, la gravedad y la reincidencia.

Tales condiciones subjetivas, no son aplicables tratándose de responsabilidades resacitorias, esto debido a que las primeras, es decir las infracciones, tienen como finalidad ser ejemplificativas, cuyo propósito fundamental es corregir las conductas de los infractores para que estos no vuelvan a actuar ilegalmente, en cambio las responsabilidades resarcitorias que puedan determinarse a los servidores públicos por los daños y perjuicios a la Hacienda Pública del Distrito Federal, es la de reparar ese daño, lo cual se haría con independencia de las condiciones subjetivas de los infractores y de ahí que se establezcan tipos de responsabilidades: directa, solidaria y subsidiaria.

Por otro lado, es importante señalar que se mantienen los requisitos que establece en el Código Fiscal de la Federación para proceder penalmente y a los conceptos de responsabilidad penal, pretendiendo salvaguardar los intereses públicos.

Por último, por lo que hace a las sanciones, que la autoridad judicial habrá de aplicar, se establece que la pena se tome en cuenta para la punibilidad que se establece en un mínimo y un máximo, a fin de que el Juez Penal tome en consideración los aspectos subjetivos del infractor.

Libro Sexto. De los Procedimientos Administrativos.

En este libro se contemplan las reglas conforme a las cuales se deberá desarrollar el procedimiento administrativo, a través del cual se prepara la forma de ejecutar el acto que contiene la voluntad administrativa.

El establecimiento del procedimiento administrativo, en este ordenamiento resulta de suma importancia, en tanto que constituye un instrumento formal, necesario para la producción de los actos administrativos que se producirán con motivo de la aplicación del Código Financiero.

3.3. Impuesto sobre Nominas

Es importante establecer las características del impuesto que se estudia en el presente apartado, toda vez que cada uno de los impuestos que establecen las disposiciones mexicanas cuentan con elementos propios de su naturaleza jurídica tributaria.

Así las cosas, el ilustre maestro Hugo Carrasco Iriarte establece en su obra intitulada Derecho Fiscal, que el Impuesto sobre Nóminas reviste las siguientes características:

- a) **Impuesto Directo:** es decir el sujeto pasivo es igual al pagador del impuesto. La Ley pretende que el que pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma.
- b) **Impuesto Autodeterminable:** Es un método de administración impositiva que consiste en permitir u obligar al contribuyente a que determine su base gravable y, por tanto, el impuesto que le corresponde pagar.
- c) **Impuesto Local:** Es decir, la hacienda pública a la que el contribuyente tiene la obligación de pagar este impuesto es el Distrito Federal, de acuerdo con la división que al respecto señala la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez, establecidas las características del Impuesto Sobre Nóminas es posible desarrollar dicho impuesto:

Sujeto.- están obligados al pago del Impuesto sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Objeto.- Serán las erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado como los salarios y demás prestaciones que se deriven de la relación laboral, siempre que dichas prestaciones se otorguen al trabajador por sus servicios, ya que de lo contrario no se presentaría el supuesto normativo del trabajo personal subordinado, como mas adelante observaremos

existen conceptos que integran la base de este impuesto que no tiene esta calidad.

Tasa.-El Impuesto sobre Nóminas se determinará aplicando la tasa de 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

Base.-Para efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

- I- Sueldos y Salarios;
- II- Tiempo extraordinario de trabajo;
- III- Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV- Compensaciones;
- V- Gratificaciones y aguinaldos;
- VI- Participación patronal la fondo de ahorros;
- VII- Primas de antigüedad;
- VIII- Indemnización por despido o terminación de la relación laboral;
- IX- Comisiones; y
- X- Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración.

Fecha de Pago.-El Impuesto Sobre Nóminas se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado y se pagará mediante declaración, en la forma oficial aprobada que deberá presentarse a más tardar el día 17 del mes siguiente.

Es importante señalar que cada uno de estos elementos se encuentran establecidos en el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal salvo el último elemento el cual se encuentra plasmado en el artículo 180 del mismo ordenamiento.

Ahora bien, el artículo 178-A del Código Financiero del Distrito Federal señala que: no se causará el Impuesto sobre Nóminas por las erogaciones que se realicen por concepto de:

- I.- Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo;
- II.- Aportaciones al Sistema para el Ahorro para el Retiro;
- III.- Gastos funerarios;
- IV.- Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro;
- V.- Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores;
- VI.- Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;
- VII.- Aportaciones del Patrón al Fondo de Pensiones;
- VIII.- Gastos de representación y viáticos;
- IX.- Alimentación, habitación y despensas onerosas;
- X.- Intereses subsidiados en créditos al personal;

XI.- Primas por seguros obligatorios por disposición de la ley, en cuya vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a los trabajadores por parte de la aseguradora, y

XII.- Prestaciones de previsión social regulares y permanentes que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Para que los conceptos mencionados, en este precepto se excluyan como integrantes de la base del Impuesto sobre Nóminas, deberán estar registrados en la contabilidad del contribuyente, si fuera el caso.

Ahora bien, el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal establece que se encuentran obligadas al pago del Impuesto Sobre Nóminas las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se le otorgue. Continúa señalando el párrafo segundo de dicho concepto que, para efectos de este impuesto, se consideran erogaciones al trabajo personal subordinado los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LAS FRACCIONES VI, VII Y VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

Una vez detallados en el capítulo anterior, los aspectos fundamentales del Impuesto sobre Nóminas, es importante precisar el concepto de salario dentro del marco jurídico existente y aplicable, a efecto de realizar un análisis correcto de la fracciones que integran la base del impuesto motivo del presente trabajo de investigación.

Resulta necesario considerar el concepto de salario previsto por el artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, que se integra por la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo. El cual conforme al numeral 84 de la propia ley, se constituye con:

- 1.- Los pagos hechos en efectivo por cuota diaria.
- 2.- Gratificaciones.
- 3.- Percepciones.
- 4.- Habitación.
- 5.- Primas.
- 6.- Comisiones.
- 7.- Prestaciones en especie.
- 8.- Cualquier otra cantidad que se entregue al trabajador por su trabajo.

Al respecto, se ha sustentado la siguiente jurisprudencia, visible en el Apéndice, 1975, Quinta Parte, Cuarta Sala, Tesis 223, p. 209, la cual señala lo siguiente:

SALARIO. PRESTACIONES QUE LO INTEGRAN. De los términos del art. 85 de la Ley Federal del Trabajo de 1931, se desprende claramente que el salario no consiste únicamente en la cantidad de dinero que en forma periódica y regular paga el patrono al trabajador, sino que, además de esa prestación principal, están comprendidos en el mismo todas las ventajas económicas establecidas en el contrato a favor del obrero.

Una vez precisado dicho concepto, debe puntualizarse que se entiende por prestaciones que derivan de una relación laboral, encontrándonos que son aquellas prestaciones, susceptibles de cuantificarse y que entrega el patrón al trabajador con motivo de la relación de trabajo, en este entendido observamos que como base del Impuesto sobre Nóminas se integran conceptos distintos al salario, tales conceptos los analizare enseguida.

4.1 Análisis de la Fracción VI del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal vigente

De principio es importante establecer que tanto el Legislador como las Autoridades confunden a la participación patronal al fondo de ahorros contenida en la fracción VI del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal como una remuneración, sin embargo es menester considerar que refiriéndonos a lo que respecta a la participación patronal al fondo de ahorros no constituye un vocablo oscuro o una palabra técnica que requiera un conocimiento

especial para entender su significado y, por consecuencia, que haga impreciso el objeto del impuesto sobre nóminas; por el contrario es una locución del habla común que las personas identifican plenamente con la acción de pagar una cantidad de dinero a cierto capital para que se reinvierta y se vaya acumulando, es decir, no constituye una erogación destinada a remunerar el trabajo personal subordinado, puesto que el fin que se persigue es fomentar el hábito del ahorro.

En este orden de ideas el ahorro significa: "separar una parte del ingreso, que no se consume, y reservarla a necesidades futuras. Por extensión, se denomina ahorro a la suma de los recursos obtenidos a través de aquel proceso y que se acumulan durante cierto período".⁴³

Resulta importante establecer esta definición para entender que la participación patronal no constituye una cantidad que se destine como una erogación de las descritas en el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, sino que está encaminada para constituir un fondo de ahorro en conjunto con las participaciones de sus empleados.

El fondo de ahorro por lo general, se crea a partir de un contrato de depósito celebrado entre el ahorrador y el banco y en los que las sumas de dinero depositadas se transfieren en propiedad al beneficiario o al depositario, hasta determinado momento, no inmediato, puesto que de lo contrario no se cumpliría con el fin primordial que es fomentar el hábito del ahorro por ello resulta claro que dicho fondo de ahorro como tal, no constituye una prestación expresamente incluida dentro del artículo 84 Ley Federal del Trabajo (que establece los

⁴³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 2 ed., Editorial UNAM, México, tomo I, p. 122-123.

conceptos que integran el salario) y por la que el trabajador sea retribuido por su trabajo.

El artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo establece cómo se integra el salario al efecto establece lo siguiente:

"Artículo 84. El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo."

El salario es la retribución que se debe pagar al trabajador por su trabajo, luego entonces, si el propio artículo 84 no establece como tal a las cantidades destinadas a crear un fondo de ahorro, resulta evidentemente claro que tales cantidades no constituyen una retribución destinada a remunerar el trabajo personal subordinado. Debe aclararse que por lo general el fondo de ahorro se conforma con participaciones tanto de los trabajadores como de los patrones siendo estas últimas las que pretenden ser consideradas como erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado para efectos de lo dispuesto por la fracción VI del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal.

Algunos ordenamientos han establecido ciertos lineamientos respecto a la conformación y el mecanismo de retiro en un fondo de ahorro. Uno de estos ordenamientos lo constituye la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el reglamento de la misma.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 24 fracción XII establece lo siguiente con respecto al fondo de ahorro:

"Artículo 24. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

.....

XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga."

"Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores."

Por su parte el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente:

"Las aportaciones que efectúen los contribuyentes a fondos de ahorro, en los términos de la fracción XII del artículo 24 de la Ley, serán deducibles cuando se ajusten a los plazos y requisitos siguientes:

I. Que el monto de las aportaciones no exceda del 13% de los salarios de cada trabajador incluyendo los empleados de confianza, considerando exclusivamente la parte que no exceda de diez veces al salario mínimo general del área geográfica en que se encuentre el establecimiento en que el trabajador preste sus servicios. Tratándose de establecimientos ubicados en el extranjero, se considerará el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal.

II. Que el plan establezca que el trabajador pueda retirar las aportaciones de que se trata, únicamente al término de la relación de trabajo o una vez al año.

III. Que el fondo se destine a otorgar préstamos a los trabajadores participantes y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como en títulos valor que se coloquen entre el gran público inversionista o en valores de renta fija que la Secretaría determine".

Otro ordenamiento lo constituye la Ley del Seguro Social, que en su artículo 27 fracción II establece lo siguiente:

"Para los efectos de esta Ley, el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios."

"Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

.....

II. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará salario, tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;"

De lo anteriormente expuesto podemos identificar los siguientes lineamientos con respecto al fondo de ahorro:

a) La Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento identifica ciertos requisitos que debe cumplir el fondo de ahorro para efectos de deducibilidad. Cabe aclarar que salvo este ordenamiento y la Ley del Seguro

Social ninguna otra establece un mecanismo de funcionamiento del fondo de ahorro.

b) Las aportaciones tanto del patrón como del trabajador no excederán de un 13% del salario del trabajador.

c) Se debe establecer un plan de fondo de ahorro en el cual se establezca la forma de retiro de dicho ahorro.

d) Que el fondo se destine para otorgar préstamos a los trabajadores y su remanente sea invertido en valores a cargo del Gobierno Federal.

e) La Ley del Seguro Social adicionalmente a los elementos antes citados condiciona que no pueden realizarse mas de dos retiros al año.

Lo anteriormente descrito resulta vital para entender que las participaciones patronales a los fondos de ahorros no constituyen erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado puesto que las cantidades aportadas por estos, directamente se depositan en un fondo, el cual es manejado por lo general por una institución bancaria o financiera. Además las decisiones que se toman en relación a dicho fondo se encuentra debidamente reguladas a través de normas estatutarias contenidas en un plan de fondo de ahorro el cual a su vez es revisado y controlado por un comité (conformado por lo general por representantes de los trabajadores) el cual sanciona que efectivamente las cantidades aportadas tanto por el patrón como por el trabajador se reinviertan en instrumentos bancarios que produzcan mayores intereses.

Dado lo anterior resulta por demás cuestionable que la fracción VI del artículo 178 del Código Financiero establezca como erogación destinada a remunerar el trabajo personal subordinado a la participación patronal al fondo de ahorros, siendo que como ya hemos visto la propia Ley Federal del Trabajo no contempla en su artículo 84 las cantidades destinadas a constituirlos. Además el fin que se busca con la constitución del fondo de ahorro es fomentar el hábito del ahorro a través de la participación del patrón y del empleado, ello queda claro desde el momento en que tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la Ley del Seguro Social establecen esta participación simétrica además restringiendo el número de retiros que el trabajador puede realizar durante un año al mismo. Ya que de lo contrario no estaríamos frente a un real fondo de ahorro sino de ingresos obtenidos probablemente por gratificaciones, percepciones, etc.

En este entendido resulta claro que por no tratarse de una erogación destinada a remunerar el trabajo personal subordinado su inclusión para efectos de la determinación y pago del impuesto sobre nóminas resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria pues no refleja la capacidad contributiva de las empresas.

Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito sentó jurisprudencia al respecto refiriéndose al ahorro de la siguiente forma:

"AHORRO, NO DEBE CONSIDERARSE COMO PARTE INTEGRAL DEL SALARIO, CONVENIO. Las percepciones obtenidas por los trabajadores a través del concepto de ahorro, tienen una fuente diversa a la señalada por el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, como integrante del salario base de liquidación, esto es, no se

perciben como contraprestación por el servicio prestado por los trabajadores en forma ordinaria, sino como un incentivo para crear el hábito de ahorro en los trabajadores. Máxime si por virtud de un convenio entre las partes se excluye como concepto integrante del salario el fondo de ahorro, estipulándose en cambio beneficios superiores a los legales, a favor de los trabajadores. Entonces no es nulo el convenio que hayan celebrado las partes respecto a esa prestación, debido al beneficio que resulta a favor de los trabajadores, al otorgarse a cambio prestaciones muy superiores a las legales."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Octava Época:

Amparo directo 373/91. Francisco Domínguez Trujillo y coags. 30 de enero de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 375/91. Rolando Barrera Segura y coags. 30 de enero de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 377/91. Remigio Méndez Arriaga. 30 de enero de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 379/91. Ascensión Tabares Rubio y coags. 30 de enero de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo directo 456/91. Jesús Manuel Maldonado Valdez y coags. 30 de enero de 1992. Unanimidad de votos.

Tesis VIII. 2º. J/5, Gaceta número 51, pág. 73; Semanario Judicial de la Federación, tomo IX-Marzo, pág. 82

El Séptimo Tribunal Colegiado en materia de trabajo del primer circuito se ha pronunciado en el sentido de que el fondo de ahorro no debe ser integrado al salario. Este aspecto lo establece en el siguiente precedente:

"SALARIO. EL FONDO DE AHORRO NO LO INTEGRA. De conformidad con el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, el salario de un trabajador se integra para efectos indemnizatorios con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y

cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo; consecuentemente, el fondo de ahorro no puede incluirse en el cálculo de dicho salario integrado porque el mismo no se entrega al obrero por su trabajo, sino que tiene por objeto fomentar el hábito del ahorro."

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 12217/91. Alfredo Razo Chavira. 28 de enero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Hernández Saldaña. Secretaria: Sofía Verónica Avalos Díaz.

En razón a lo anteriormente expuesto debe concluirse que resulta desproporcional el presente concepto en análisis (participación patronal al fondo de ahorros) ya que no atiende al cumplimiento del objeto del impuesto ni refleja la capacidad contributiva de los contribuyentes toda vez que tal concepto no lo recibe el trabajador por sus servicios, dicho en otras palabras no es una erogación que se destine a remunerar el trabajo personal subordinado como lo refiere el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, ni constituyen un medio para poder medir su capacidad contributiva violándose la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

4.2 Análisis de la Fracción VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal vigente

El artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo establece el derecho de los trabajadores al otorgamiento de una prima de antigüedad acorde a ciertas normas, de las cuales debemos hacer notar e inclusive invocar ya que establece la naturaleza y principio que envuelve a esta.

En efecto la fracción III del referido artículo establece lo siguiente:

"Artículo 162. Los trabajadores de planta tienen derecho a una prima de antigüedad, de conformidad con las normas siguientes:

I.....

II.....

III La prima de antigüedad se pagará a los trabajadores que se separen voluntariamente de su empleo, siempre que hayan cumplido quince años de servicios, por lo menos. Asimismo se pagará a los que se separen por causa justificada y a los que sean separados de su empleo, independientemente de la justificación o injustificación del despido;"

En base a lo anterior, los trabajadores tienen derechos a percibir la prima de antigüedad en los siguientes casos:

- a) Cuando se separen voluntariamente de su empleo;
- b) Cuando se separen de su empleo por causa justificada;
- c) Cuando sean separados por el patrón justificada o injustificadamente, y
- d) En caso de muerte del trabajador, la prima que corresponda se pagará a sus beneficiarios.

Las primas de antigüedad surgen como obligaciones impuestas a los patrones consignadas en ley cuya observancia es estricta, es decir, no existe libre

voluntad de las partes para convenir sobre estas, puesto que constituyen derechos irrenunciables de los trabajadores.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público.

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función a la capacidad contributiva del gobernado.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer en Jurisprudencia definida lo siguiente:

"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto y no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Amparo en revisión 2598/85.

Amparo en revisión 2980/85.

Amparo en revisión 2982/85.

Amparo en revisión 4292/85..

Amparo en revisión 4528/85.

La forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

En el caso del Impuesto sobre Nóminas del Distrito Federal, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función del número de trabajadores con que cuente registrados en su nómina por los que erogue cantidades por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Entre más trabajadores tenga y dentro de estos se actualicen erogaciones derivadas del pago de primas de antigüedad, la contribución por este concepto se verá mayormente incrementada.

Ya que como su nombre lo indica, el impuesto sobre nóminas incide o tiene por objeto las erogaciones en dinero o especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado del personal que se encuentre registrado en su nómina, sin embargo, resulta desproporcional en la medida que dichos conceptos no atienden al objeto del impuesto ni a la capacidad contributiva de la empresa puesto que (la prima de antigüedad) se paga pero no por su trabajo. En este entendido, suponiendo sin conceder que se incluyesen estos conceptos establecerían un monto irreal de pago del referido impuesto.

Como en el punto anterior, se confunde a la primas de antigüedad contenida en la fracción VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal como erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado.

La prima de antigüedad no contribuye a crear confusión alguna pues como se desprende de la fracción III del artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo la misma se constituye por el pago realizado al trabajador por su

separación voluntaria del empleo, es decir, no constituye una erogación destinada a remunerar el trabajo personal subordinado.

De lo revisado hasta el momento es claro que resulta desproporcional el que se incluya en la base del Impuesto sobre Nóminas en virtud de que la prima de antigüedad no atiende al cumplimiento del objeto del impuesto ni reflejan la capacidad contributiva del contribuyente toda vez que tal concepto no lo recibe el trabajador por sus servicios, dicho en otras palabras no constituyen una erogación que se destine a remunerar el trabajo personal subordinado como lo refiere el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, ni constituyen un medio para poder medir su capacidad contributiva, pues su otorgamiento deriva de obligaciones impuestas a los patrones consignadas en ley cuya observancia es estricta y de ninguna forma existe posibilidad de pactar su exclusión.

Así las cosas, también podemos partir de lo regulado por el artículo 178 del Código Financiero para el Distrito Federal para efectos de su aplicación a partir del 1 de enero del 2001.

"ARTICULO 178. Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

- I. Sueldos y salarios;
- II. Tiempo extraordinario de trabajo;

- III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV. Compensaciones;
- V. Gratificaciones y aguinaldos;
- VI. Participación patronal al fondo de ahorros;
- VII. Primas de antigüedad;
- VIII. Indemnización por despido o terminación de la relación laboral;
- IX Comisiones, y
- X Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones."

En el presente caso el concepto de primas de antigüedad (fracción VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal) son incluidos como erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado. Sin embargo, no constituyen erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado pues la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Federal del Trabajo establecen que el patrón está obligado pagarlas en determinadas hipótesis. Luego entonces no remunera o retribuye un trabajo personal desarrollado; es decir, no es la contraprestación entregada a cambio del trabajo recibido sino constituye un derecho del trabajador.

Para abundar sobre el tema resulta importante detenernos a comprender porqué es una obligación para el patrón y un derecho para el trabajador, la prima de antigüedad.

La estabilidad en el empleo, es uno de los derechos fundamentales de la relación de trabajo. Finalidad mediata de la permanencia del trabajador en el empleo es el vivir frente a la adversidad y la vejez, es el derecho a alcanzar la antigüedad y una retribución justa cuando ya no se encuentre en condiciones de prestar un servicio. Finalidad inmediata es el poder de vida en el hoy y en el

mañana, es la confianza en el desarrollo normal de la existencia y en el sostenimiento decoroso de la familia.

Refiriéndose sobre la estabilidad en el empleo, Mario de la Cueva en su obra intitulada "El nuevo derecho mexicano del trabajo" establece que: "sólo la voluntad del trabajador cuenta en la disolución de dicha relación laboral, salvo los casos de incumplimiento de las obligaciones contraídas o de motivos justificados delimitados en la ley. El derecho a la estabilidad se apoya en una finalidad mediata y otra inmediata, al mismo tiempo que es fuente y garantía de otros derechos conexos".⁴⁴

Varios son los requisitos que según Mario de la Cueva debe configurar el principio de la estabilidad:

- a) la necesidad permanente de un servicio;
- b) que dicho servicio forme parte de actividades normales y uniformes;
- c) que el trabajador preste el servicio todos los días, salvo la presentación de contingencias imprevistas;
- d) el cumplimiento estricto de lo convenido en el contrato establecido, y
- e) el ser acreedor al respecto y dignidad merecidos.

De lo anterior se desprende que no sólo en la ley sino en los propios contratos colectivos debe quedar consignado el principio de estabilidad, y tomarse en cuenta para cualquier eventualidad en obligadas situaciones de movimiento de personal, de supresión de puestos con carácter temporal o definitivo, de resultar imposible el mantenimiento de la planta laboral.

⁴⁴ MARIO DE LA CUEVA, *El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, 12 ed., Editorial Porrúa, S.A de C.V., México 1972, p. 577.

Por lo que respecta a la suspensión colectiva de la relación laboral, que implica, a la individual el artículo 427 de la Ley Federal del Trabajo estima como causas:

- 1.- La fuerza mayor o el caso fortuito no imputable al patrono;
- 2.- La falta de materia prima tampoco imputable;
- 3.- El exceso de producción y la incosteabilidad notoria y manifiesta de la explotación;
- 4.- La falta de fondos, la imposibilidad de obtenerlos y la falta de administración por parte del Estado de las cantidades que se hubiere obligado a entregar a las empresas con las cuales haya contratado trabajos o servicios.

Tratándose de la terminación de la relación individual de trabajo el artículo 53 de la Ley Federal del Trabajo establece varias situaciones:

- a) El trabajo de temporada, en particular el trabajo agrícola, siempre que no sea susceptible fijarle el período de ejecución ni determinar la labor a realizar cuando esta clase de ocupación no corresponda a una actividad permanente. Al concluir la siembra o recolección termina la contratación sin responsabilidad patronal.
- b) El trabajo eventual, al concluir las causas que le hayan dado origen. Se incluye en esta causal el trabajo artesanal y a destajo, por la naturaleza propia de estas actividades sujetas casi siempre a convenios previos entre trabajador y patrono.
- c) La incapacidad física, mental o la inhabilidad manifiesta del trabajador que haga imposible la prestación del servicio.
- d) La muerte del trabajador.

Siendo la Ley Federal del Trabajo una norma que atiende a preservar la estabilidad en el empleo, es por ello que establece claramente una serie de derechos a los que tendrá acceso el trabajador al momento en que se actualicen tales supuestos.

Por ello, en caso de que el patrón pretenda dar por terminada la relación de trabajo existiendo causa justificada debe dársele aviso por escrito de la rescisión de su contrato de trabajo, y especificarle los motivos, a efecto de que se encuentre en posibilidad de proveer a la defensa de sus intereses.

La prima de antigüedad, como ya hemos visto pueden derivar de diversas hipótesis todas ellas establecidas en la Ley Federal del Trabajo, y como consecuencia de ello el trabajador puede exigir al patrón de conformidad con lo dispuesto por el artículo 162 de dicho ordenamiento una "indemnización" equivalente a doce días de salario por cada año de servicios tal y como lo refieren dichos artículos:

"Artículo 162. Los trabajadores de planta tienen derecho una prima de antigüedad, de conformidad con las normas siguientes:

1. La prima de antigüedad consistirá en el importe de doce días de salario, por cada año de servicios;"

En efecto al haber perdido la estabilidad en el empleo el trabajador se enfrenta a la necesidad de hacer frente a un futuro incierto por ello el Constituyente estableció la obligación para el patrón de resarcir de alguna forma esa pérdida en la estabilidad en el empleo.

Ahora bien, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus fracción XXII, del apartado A, del Artículo 123 y 162 de la Ley Federal del Trabajo claramente imponen obligaciones al patrón con relación a la prima de antigüedad que este debe cubrir. Asimismo se desprende de dicha disposición que la misma no derivan como consecuencia de los servicios del trabajador.

La prima de antigüedad es un derecho contenido en la Ley Federal del Trabajo que se ejercerá siempre y cuando se actualice la hipótesis de la separación voluntaria justificada o injustificadamente siempre y cuando hayan cumplido quince años de servicio.

No obstante que dicho concepto no atienden al objeto del Impuesto sobre Nóminas ni reflejan su capacidad contributiva de la empresa, considero que la fracción VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal resultan inconstitucional, en la medida en que pretende obligar a los patrones a considerar como parte del salario integrado la prima de antigüedad, en franca contravención a lo previsto por el artículos 162 de la Ley Federal del Trabajo así como del artículo 27 de la Ley del Seguro Social en relación con los artículos 16, 31 fracción IV, 123 inciso A fracción XX de nuestra Carta Magna pues resulta incongruente con los preceptos constitucionales antes invocados.

Resulta importante explorar y dejar demostrado que la erogación que sea realizada con motivo del pago de la prima de antigüedad no forma parte integrante del salario, en efecto, tal y como se mencionó en su oportunidad el artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, establece que el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.

Por su parte el artículo 84 de la citada disposición señala que el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en

especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Otro ordenamiento como lo es la Ley del Seguro Social igualmente ha definido por qué conceptos se integra el salario base de cotización señalando en el primer párrafo del artículo 27 que para los efectos de esta Ley, el salario base cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

La fracción III del artículo 162 de la Ley Federal del Trabajo establece que la prima de antigüedad se pagará a los trabajadores que se separen voluntariamente de su empleo.....”

Invariablemente como se podrá constatar la característica primordial que debe atenderse es el hecho de que para que determinado concepto sea incluido al salario base de cotización, el mismo debe ser entregado al trabajador por sus servicios ó por su trabajo. Y en el caso de la prima de antigüedad ésta se pagará por la separación del trabajador debido al número de años laborados en la empresa, más no por sus servicios.

Emilio Margáin Manatou en su obra intitulada “Examen del artículo 32 de la Ley del Seguro Social” refiriéndose a la prima de antigüedad comenta: “f).- Prima de antigüedad, pero que a diferencia de las anteriores no se percibe

"por sus servicios", sino que se otorga atendiendo al número de años que el trabajador lleva de prestar sus servicios en la empresa."⁴⁵

Euquerio Guerrero en su obra intitulada "Manual de Derecho del Trabajo", claramente detalla en qué consiste la prima de antigüedad manifestando lo siguiente: "También es interesante señalar la prestación contenida en el artículo 162 consistente en la prima de antigüedad que corresponderá a los trabajadores y que consistirá en abonar cada año en una cuenta especial, a favor de cada trabajador el importe de 12 días de salario. La suma acumulada se entregará a los trabajadores al separarse del servicio, independientemente de la causa de separación."⁴⁶

Al respecto la Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó jurisprudencia refiriéndose sobre el tema de la prima de antigüedad en la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

JUBILACIÓN Y PRIMA DE ANTIGÜEDAD. El hecho de que un trabajador sea jubilado por la empresa, por haber cumplido los presupuestos que para tal efecto señala el Pacto Colectivo, integra una terminación del contrato individual de trabajo por mutuo consentimiento, lo cual implica el retiro voluntario por parte del trabajador, ya que por una parte el jubilado deja de prestar servicios a la empresa y por la otra, ésta deja de cubrir el salario percibido por el trabajador como una remuneración a los servicios prestados, creándose así un régimen distinto de prestaciones que tienen su origen en el Pacto Colectivo. Consecuentemente, debe decirse que si bien es verídico que tanto la jubilación como la prima de antigüedad por retiro voluntario a que se refiere la ley de la materia, tienen su

⁴⁵ EMILIO NMARGAIN MANATOU, Examen del artículo 32 de la Ley del Seguro Social, 4 ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1980, p.14.

⁴⁶ EUQUERIO GUERRERO, Manual de Derecho del Trabajo, 11 ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1980; p. 153.

origen en la continuidad de los servicios prestados por el trabajador durante determinado lapso, lo cierto es que la primera de esas prestaciones es una conquista que los sindicatos han obtenido en los Pactos Colectivos; en cambio, la prima de antigüedad es una prestación de carácter general para todos los trabajadores, creada bajo el amparo de la ley laboral de 1970, la cual es de orden público, que el artículo 162, fracción VI, literalmente prevé: "La prima de antigüedad a que se refiere este artículo se cubrirá a los trabajadores o a sus beneficiarios, independientemente de cualquier otra prestación que les corresponda."

Séptima Época:

Amparo directo 552/76. Comisión Federal de Electricidad. 16 de junio de 1974. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 2312/76. Marcelino Porras Orta. 22 de junio de 1976. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 70/76. Ferrocarriles Nacionales de México. 28 de junio de 1976. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 1978/76. Ferrocarril de Chihuahua al Pacífico, S.A. de C.V. 25 de agosto de 1976. Cinco votos.

Amparo directo 2688/76. Ferrocarriles Nacionales de México. 10 de septiembre de 1976. Cinco votos.

Instancia: Cuarta Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Época: Séptima Época. Tomo V, Parte SCJN. Tesis 272 Página: 178. Tesis de jurisprudencia.

Emilio Margáin en su obra citada en párrafos anteriores establece que: "contribuye a la confusión la expresión "por sus servicios", por lo que es muy importante precisar su alcance, pues no todas las prestaciones o cantidades que se entregan al trabajador las recibe éste "por sus servicios", sino como una atención de carácter especial por parte del patrón o bien porque obliga a ello el contrato colectivo de trabajo."⁴⁷

⁴⁷ E.MARGAIN, op. cit., p.18.

“Por sus servicios”, debe entenderse todo ingreso o prestación, en efectivo o en especie, que por su labor percibe el asalariado trabajador. No es necesario “que tenga derecho a percibir” sino que simplemente obtenga “por sus servicios” que presta a la empresa.”

Como se podrá comprobar el concepto objeto del presente análisis no guarda relación alguna con el objeto del referido Impuesto sobre Nóminas (erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado) puesto que se otorgan al trabajador como consecuencia del cumplimiento de principios fundamentales establecidos en nuestra Carta Magna, recogidos por la Ley Federal del Trabajo los cuales por ser de cumplimiento obligatorio no permiten que las partes convengan o establezcan condicionamientos sobre su otorgamiento, como pudieran ser otro tipo de conceptos los cuales son objeto de negociación evidente como el salario, las comisiones y las compensaciones que claramente se otorgarían al trabajador “por sus servicios”.

En efecto, en virtud de que se tratan de prestaciones de carácter general, creadas al amparo de la Constitución que surgen como un derecho alcanzado por el trabajador en virtud de la separación, terminación o retiro del trabajo su otorgamiento sólo se presenta precisamente como consecuencia del desligamiento del trabajador de la empresa, es decir, cuando termina la relación laboral. Por lo tanto, dado que no se tratan de remuneraciones al trabajo personal subordinado no son susceptibles de integración al salario y por ende no reflejan la capacidad contributiva del contribuyente.

4.3 Análisis de la Fracción VIII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal vigente.

El Código Financiero para el Distrito Federal contiene, en el artículo 178, normas jurídicas de naturaleza tributaria, pero basta la lectura de sus fracciones para verificar que los conceptos que se incluyen son tomados, en lo fundamental de la materia laboral, así como de la Ley del Seguro Social como quedo demostrado en los puntos que se analizaron anteriormente.

Sin embargo la observación anterior no significa que el Código de referencia, el establecer el régimen del "impuesto sobre nóminas", esté legislando en materia laboral.

En el impuesto sobre nóminas el legislador fijó como objeto del mismo las erogaciones, en dinero o en especie, que por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado tiene que efectuar el patrón.

En tales condiciones, corresponde determinar conforme a las normas que son propias de la naturaleza jurídica de la fracción sujeta a análisis, el objeto del impuesto.

Al respecto, debe tenerse presente los que dispone el artículo 123, apartado "A", fracción XXII, de la Constitución Federal:

"Art. 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A.- Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

.....

XXII.- El patrono que despida a un obrero sin causa justificada o por haber ingresado a una asociación o sindicato, o por haber tomado parte en una huelga lícita, estará obligado, a elección del trabajador, a cumplir el contrato o a indemnizarlo con el importe de tres meses de salario.

.....”

Asimismo, la Ley Federal del Trabajo establece lo siguiente:

“Artículo 48. El trabajador podrá solicitar ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, a su elección, que se le reinstale en el trabajo que desempeñaba, o que se le indemnice con el importe de tres meses de salario.

Si en el juicio correspondiente no comprueba el patrón la causa de la rescisión, el trabajador tendrá derecho, además, cualquiera que hubiese sido la acción intentada, a que se le paguen los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se cumplimente el laudo.”

“Artículo 49. El patrón quedará eximido de la obligación de reinstalar al trabajador, mediante el pago de las indemnizaciones que se determinan en el artículo 50 en los casos siguientes:

- I. Cuando se trate de trabajadores que tengan una antigüedad menor de un año;
- II. Si comprueba ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, que el trabajador, por razón del trabajo que desempeña o por las características de sus labores, está en contacto directo y permanente con él y la Junta estima, tomando en consideración las circunstancias del caso, que no es posible el desarrollo normal de la relación de trabajo;
- III. En los casos de trabajadores de confianza;
- IV. En el servicio doméstico; y
- V. Cuando se trate de trabajadores eventuales.”

"Artículo 50. Las indemnizaciones a que se refiere el artículo anterior consistirán:

I. Si la relación de trabajo fuere por tiempo determinado menor de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de la mitad del tiempo de servicios prestados; si excediera de un año, en una cantidad igual al importe de los salarios de seis meses por el primer año y de veinte días por cada uno de los años siguientes en que hubiese prestado sus servicios;

II. Si la relación de trabajo fuere por tiempo indeterminado, la indemnización consistirá en veinte días de salario por cada uno de los años de servicios prestados; y

III. Además de las indemnizaciones a que se refieren las fracciones anteriores, en el importe de tres meses de salario y en el de los salarios vencidos desde la fecha del despido hasta que se paguen las indemnizaciones."

"Artículo 53. Son causas de terminación de las relaciones de trabajo:

I. El mutuo consentimiento de las partes;

II. La muerte del trabajador;

III. La terminación de la obra o vencimiento del término o inversión del capital, de conformidad con los artículos 36, 37 y 38;

IV. La incapacidad física o mental o inhabilidad manifiesta del trabajador, que haga imposible la prestación del trabajo; y

V. Los casos a que se refiere el artículo 434."

"Artículo 54. En el caso de la fracción IV del artículo anterior, si la incapacidad proviene de un riesgo no profesional, el trabajador tendrá derecho a que se le pague un mes de salario y doce días por cada año de servicios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 162, o de ser posible, si así lo desea, a que se le proporcione otro empleo compatible con sus aptitudes, independientemente de las prestaciones que le correspondan de conformidad con las leyes."

"Artículo 276. Para el pago de indemnizaciones en los casos de riesgos de trabajo, se observarán las normas siguientes:

I. Si el riesgo produce incapacidad, el pago se hará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 483;

II. El patrón bajo cuya autoridad se prestó el trabajo, será responsable de los accidentes de trabajo; y

III. Si se trata de enfermedades de trabajo, cada patrón que hubiese utilizado los servicios del trabajador durante 90 días, por lo menos, en los tres años anteriores a la fecha en que se determine el grado de incapacidad para el trabajo, contribuirá en la proporción en que hubiese utilizado los servicios.

El trabajador podrá ejercitar la acción de pago de la indemnización contra cualquiera de los patrones a que se refiere el párrafo anterior, pero el demandado podrá llamar a juicio a los demás o repetir contra ellos."

"Artículo 433. La terminación de las relaciones de trabajo como consecuencia del cierre de las empresas o establecimientos o de la reducción definitiva de sus trabajos, se sujetará a las disposiciones de los artículos siguientes."

"Artículo 434. Son causas de terminación de las relaciones de trabajo:

I. La fuerza mayor o el caso fortuito no imputable al patrón, o su incapacidad física o mental o su muerte, que produzca como consecuencia necesaria, inmediata y directa, la terminación de los trabajos;

II. La incosteabilidad notoria y manifiesta de la explotación;

III. El agotamiento de la materia objeto de una industria extractiva;

IV. Los casos del artículo 38; y

V. El concurso o la quiebra legalmente declarado, si la autoridad competente o los acreedores resuelven el cierre definitivo de la empresa o la reducción definitiva de sus trabajos."

"Artículo 436. En los casos de terminación de los trabajos señalados en el artículo 434, salvo el de la fracción IV, los trabajadores tendrán derecho a una indemnización de tres meses de salario, y a recibir la prima de antigüedad a que se refiere el artículo 162."

"Artículo 439. Cuando se trate de la implantación de maquinaria o de procedimientos de trabajo nuevos, que traiga como consecuencia la reducción de personal, a falta de convenio, el patrón deberá obtener la autorización de la Junta de Conciliación y Arbitraje, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 782 y

siguientes. Los trabajadores reajustados tendrán derecho a una indemnización de cuatro meses de salario, más veinte días por cada año de servicios prestados o la cantidad estipulada en los contratos de trabajo si fuese mayor y a la prima de antigüedad a que se refiere el artículo 162."

"Artículo 483. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo que produzcan incapacidades, se pagarán directamente al trabajador.

En los casos de incapacidad mental, comprobados ante la Junta, la indemnización se pagará a la persona o personas, de las señaladas en el artículo 501, a cuyo cuidado quede; en los casos de muerte del trabajador, se observará lo dispuesto en el artículo 115."

"Artículo 484. Para determinar las indemnizaciones a que se refiere este Título, se tomará como base el salario diario que perciba el trabajador al ocurrir el riesgo y los aumentos posteriores que correspondan al empleo que desempeñaba, hasta que se determine el grado de la incapacidad, el de la fecha en que se produzca la muerte o el que percibía al momento de su separación de la empresa."

"Artículo 485. La cantidad que se tome como base para el pago de las indemnizaciones no podrá ser inferior al salario mínimo."

"Artículo 486. Para determinar las indemnizaciones a que se refiere este título, si el salario que percibe el trabajador excede del doble del salario mínimo del área geográfica de aplicación a que corresponda el lugar de prestación del trabajo, se considerará esa cantidad como salario máximo. Si el trabajo se presta en lugares de diferentes áreas geográficas de aplicación, el salario máximo será el doble del promedio de los salarios mínimos respectivos."

"Artículo 487. Los trabajadores que sufran un riesgo de trabajo tendrán derecho a:

- I. Asistencia médica y quirúrgica;
- II. Rehabilitación;
- III. Hospitalización, cuando el caso lo requiera;
- IV. Medicamentos y material de curación;
- V. Los aparatos de prótesis y ortopedia necesarios; y
- VI. La indemnización fijada en el presente Título."

"Artículo 490. En los casos de falta inexcusable del patrón, la indemnización podrá aumentarse hasta en un veinticinco por ciento, a juicio de la Junta de Conciliación y Arbitraje. Hay falta inexcusable del patrón:

I. Si no cumple las disposiciones legales y reglamentarias para la prevención de los riesgos de trabajo;

II. Si habiéndose realizado accidentes anteriores, no adopta las medidas adecuadas para evitar su repetición;

III. Si no adopta las medidas preventivas recomendadas por las comisiones creadas por los trabajadores y los patrones, o por las autoridades del Trabajo;

IV. Si los trabajadores hacen notar al patrón el peligro que corren y éste no adopta las medidas adecuadas para evitarlo; y

V. Si concurren circunstancias análogas, de la misma gravedad a las mencionadas en las fracciones anteriores."

"Artículo 495. Si el riesgo produce al trabajador una incapacidad permanente total, la indemnización consistirá en una cantidad equivalente al importe de mil noventa y cinco días de salario."

"Artículo 496. Las indemnizaciones que debe percibir el trabajador en los casos de incapacidad permanente parcial o total, le serán pagadas íntegras, sin que se haga deducción de los salarios que percibió durante el período de incapacidad temporal."

"Artículo 500. Cuando el riesgo traiga como consecuencia la muerte del trabajador, la indemnización comprenderá:

I. Dos meses de salario por concepto de gastos funerarios; y

II. El pago de la cantidad que fija el artículo 502."

"Artículo 501. Tendrán derecho a recibir la indemnización en los casos de muerte:

I. La viuda, o el viudo que hubiese dependido económicamente de la trabajadora y que tenga una incapacidad de cincuenta por ciento o más, y los hijos menores de dieciséis años y los mayores de esta edad si tienen una incapacidad de cincuenta por ciento o más;

II. Los ascendientes concurrirán con las personas mencionadas en la fracción anterior, a menos que se pruebe que no dependían económicamente del trabajador;

III.- A falta de cónyuge supérstite, concurrirá con las personas señaladas en las dos fracciones anteriores, la persona con quien el trabajador vivió como si fuera su cónyuge durante los cinco años que precedieron inmediatamente a su muerte, o con la que tuvo hijos, siempre que ambos hubieran permanecido libres de matrimonio durante el concubinato.

IV.- A falta de cónyuge supérstite, hijos y ascendientes, las personas que dependían económicamente del trabajador concurrirán con la persona que reúna los requisitos señalados en la fracción anterior, en la proporción en que cada una dependía de él; y

V. A falta de las personas mencionadas en las fracciones anteriores, el Instituto Mexicano del Seguro Social."

"Artículo 502. En caso de muerte del trabajador, la indemnización que corresponda a las personas a que se refiere el artículo anterior será la cantidad equivalente al importe de setecientos treinta días de salario, sin deducir la indemnización que percibió el trabajador durante el tiempo en que estuvo sometido al régimen de incapacidad temporal."

"Artículo 503. Para el pago de la indemnización en los casos de muerte por riesgo de trabajo, se observarán las normas siguientes:

I. La Junta de Conciliación Permanente o el Inspector del Trabajo que reciba el aviso de la muerte, o la Junta de Conciliación y Arbitraje ante la que se reclame el pago de la indemnización, mandará practicar dentro de las veinticuatro horas siguientes una investigación encaminada a averiguar qué personas dependían económicamente del trabajador y ordenará se fije un aviso en lugar visible del establecimiento donde prestaba sus servicios, convocando a los beneficiarios para que comparezcan ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, dentro de un término de treinta días, a ejercitar sus derechos;

II. Si la residencia del trabajador en el lugar de su muerte era menor de seis meses, se girará exhorto a la Junta de Conciliación Permanente, a la de Conciliación y Arbitraje o al Inspector del Trabajo del lugar de la

última residencia, a fin de que se practique la investigación y se fije el aviso mencionado en la fracción anterior;

III. La Junta de Conciliación Permanente, la de Conciliación y Arbitraje o el Inspector del Trabajo, independientemente del aviso a que se refiere la fracción I, podrá emplear los medios publicitarios que juzgue conveniente para convocar a los beneficiarios;

IV. La Junta de Conciliación Permanente, o el Inspector del Trabajo, concluida la investigación, remitirá el expediente a la Junta de Conciliación y Arbitraje;

V. Satisfechos los requisitos señalados en las fracciones que anteceden y comprobada la naturaleza del riesgo, la Junta de Conciliación y Arbitraje, con audiencia de las partes, dictará resolución, determinando qué personas tienen derecho a la indemnización;

VI. La Junta de Conciliación y Arbitraje apreciará la relación de esposo, esposa, hijos y ascendientes, sin sujetarse a las pruebas legales que acrediten el matrimonio o parentesco, pero no podrá dejar de reconocer lo asentado en las actas del Registro Civil; y

VII. El pago hecho en cumplimiento de la resolución de la Junta de Conciliación y Arbitraje libera al patrón de responsabilidad. Las personas que se presenten a deducir sus derechos con posterioridad a la fecha en que se hubiese verificado el pago, sólo podrán deducir su acción en contra de los beneficiarios que lo recibieron."

El precepto constitucional y los legales acabados de reproducir contemplan el pago y alcance de la indemnización que debe cubrir el patrón en caso de que despida o rescinda el contrato individual de trabajo, o que por alguna otra causa tenga que darse por concluido dicho vínculo, según la mencionada fracción VIII del artículo 178 del Código Financiero para el Distrito Federal señala para fijar la base del tributo, lo que obliga a establecer su naturaleza jurídica.

Ciertamente. La Ley Federal del Trabajo, en los artículos transcritos con anterioridad, contempla los supuestos en los que el patrón debe pagar al

trabajador una indemnización cuando por alguna causa existe ruptura del nexo laboral, algunas veces por decisión unilateral del patrón y otras por causas ajenas a las partes, hipótesis que para una mejor comprensión enseguida se detallan:

- a) Por despido injustificado.
- b) Cuando el patrón platea la insumisión al arbitraje o se niega a acatar el laudo.
- c) En caso de rescisión injustificada.
- d) Por incapacidad Física o mental derivada de riesgo no profesional.
- e) Terminación de las relaciones colectivas de trabajo.
- f) En caso de reajuste de personal por implantación de maquinaria o de procedimientos de trabajos nuevos.
- g) Incapacidad total permanente derivada de enfermedad o riesgo de trabajo.
- h) Por muerte del trabajador.

Así las cosas, la indemnización a que se refiere la fracción XXII del artículo 123, apartado "A" constitucional, en relación con los artículos 48, 49, 50, 53, de la Ley Federal del Trabajo, implica el pago de una compensación, para resarcir los daños y perjuicios derivados del incumplimiento del contrato individual de trabajo, entonces, ese pago no se realiza como una remuneración por la prestación del trabajo personal subordinado sino como compensación al trabajador, causado por no poder ya cobrar su salario en la época y términos convenidos.

Por su parte, la indemnización que se cubre con motivo del resto de las causas de terminación en que no interviene la voluntad de las partes, como ocurre verbigracia, con la incapacidad física o mental derivada del riesgo no profesional, la terminación colectiva de las relaciones de trabajo, el reajuste de personal por implementación de maquinaria o de procedimientos de trabajos nuevos, la incapacidad permanente derivada de enfermedad o riesgo de trabajo o la muerte del trabajador, tienen como propósito ayudar económicamente al trabajador o a su familia cuando esa causa ajena a la voluntad de las partes que ha provocado la extinción de la fuente de trabajo, en algunos casos mientras el trabajador se coloca en otro empleo, o simplemente para procurar un auxilio en los gastos que la enfermedad que le ha impedido continuar trabajando, lo que implica que este tipo de indemnizaciones no constituyen una erogación en dinero o en especie, que cubre el patrón por concepto de remuneración el trabajo personal subordinado.

En otro orden de ideas, en lo que atañe a la terminación voluntaria del nexo laboral, prevista en el artículo 53 de la Ley Federal del Trabajo, es importante tener presente que en ese supuesto el patrón no tiene la obligación de pagar indemnización alguna, pues los alcances que debe cubrir al trabajador se reduce a lo siguiente:

- a) Salarios devengados del último periodo laborado y pendiente de pago y horas extras, en su caso.
- b) Pago Proporcional del aguinaldo, vacaciones y prima vacacional.
- c) De tener mas de quince años de servicios, pago de prima de antigüedad.

- d) Pago proporcional de las demás prestaciones extralegales pactadas con motivo del trabajo, por ejemplo, algún incentivo o bono trimestral, que este pendiente de pago.
- e) Pago de prestaciones extralegales que comprendan beneficios de previsión social que deben cubrirse cuando termina el vínculo laboral, como fondo de ahorro entre otras.

Consecuentemente, es prudente concluir que esta última hipótesis de terminación voluntaria, al no implicar pago indemnizatorio alguno, no es de las que contempla la fracción VIII, del artículo 178 en análisis, ya que solo alude el pago de indemnización con motivo de terminación del vínculo laboral o al resto de las indemnizaciones que paga el patrón cuando hay ruptura del vínculo.

Las consideraciones anteriores, conducen a la conclusión de que si las indemnizaciones por despido y aquellas que cubre el patrón cuando la ruptura del vínculo obedece a alguna causa ajena a la voluntad de las partes, no son remuneraciones al trabajo personal subordinado y en consecuencia no pueden formar parte de la base gravable del objeto del impuesto que el legislador eligió, circunstancia que provoca desproporcionalidad del mismo.

No es obstáculo a la conclusión alcanzada la circunstancia de que el artículo 178 del Código Financiero para el Distrito Federal, disponga que las erogaciones por concepto de indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral, se consideren erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado para los efectos de este impuesto, por que en este supuesto específico se rebasa el indicador de la capacidad contributiva afecto al gravamen.

Es cierto que a través de esa redacción o de otras semejantes, se logran precisar los elementos de la figura tributaria que ordinariamente son oscuros y dudosos; sin embargo, una sana lógica tributaria requiere que exista congruencia con las partes básicas del gravamen, pues de no ser así, a título de definir las o aclararlas para efectos tributarios se desconocen los principios del sistema jurídico que regulan la materia de lo que es considerado como indicador de capacidad contributiva.

De esa manera, si el legislador, haciendo uso de su libertad que la Constitución Federal le confiere para establecer un tributo, elige como indicador de capacidad contributiva una institución jurídica que pertenezca a una rama específica del derecho, como ocurre en este supuesto con la materia laboral.

Por tanto, la inconstitucionalidad de la fracción 178 del Código Financiero para el Distrito Federal, deriva de la circunstancia de que el seleccionar el indicador de la capacidad contributiva que se grava por el legislador a través del Impuesto sobre Nóminas, las indemnizaciones por despido o terminación del vínculo laboral no tienen la naturaleza de remuneraciones por trabajo personal subordinado y, por ende, no guardan relación con el objeto tributario.

4.4 Propuesta Concreta

De lo revisado hasta el momento es claro que las fracciones VI, VII y VII del artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal resultan desproporcionales, en virtud de que las mismas no atienden al cumplimiento del objeto del impuesto ni reflejan la capacidad contributiva de las empresas, toda vez que tales conceptos no los recibe el trabajador por sus servicios, dicho en otras palabras no constituyen una erogación que se destine a remunerar el trabajo personal subordinado como lo refiere el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, así como tampoco constituyen un medio para poder medir su capacidad contributiva, pues su otorgamiento deriva de obligaciones impuestas a los patrones consignadas en ley cuya observancia es estricta.

Ahora bien, en virtud de que el proceso de control constitucional denominado Acción de Inconstitucionalidad regulado por la fracción II del artículo 105 Constitucional, no es procedente, toda vez que de conformidad con el artículo 60 de la Ley Reglamentaria Correspondiente, el término para la interposición de citado proceso de control es de treinta días naturales a partir de la publicación de la norma en el medio oficial, resulta improcedente la promoción de esta vía.

Lo anterior, sin perjuicio de que los contribuyentes interpongan un Juicio de Amparo ante las autoridades federales, teniendo los particulares afectados la opción de solicitar la inconstitucionalidad del precepto objeto del presente trabajo de investigación, para lo cual se necesitaría que se presentará una reforma a dicho precepto, ya que los contribuyentes cuentan con un término de

30 días hábiles después de que ésta se publique para solicitar la protección de la justicia federal.

De igual forma, los contribuyentes que paguen el Impuesto sobre Nóminas por primera vez, podrán interponer una demanda de amparo dentro de los primeros quince días hábiles después de haber realizado dicho pago mismo que constituye el primer acto de aplicación en el juicio de garantías.

Sin embargo, derivado del análisis realizado en el presente trabajo, se propone que a través del Poder Legislativo del D.F. se emita un decreto de reforma mediante el cual se deroguen los preceptos analizados en el presente trabajo de investigación.

CONCLUSIONES

Primera.- Toda ley fiscal debe atender al precepto constitucional que la rija, mismo que se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV, pues de otra manera asumiría características de inconstitucionalidad.

Segunda.- Los principios de certidumbre o certeza, de proporcionalidad, de economía y el de comodidad, son considerados la base fundamental en la que se sustentan las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, los cuales consisten básicamente en nociones históricas de justicia y equidad, en las que se define el actuar dentro del orden tributario.

Tercera.- En el caso del Impuesto sobre Nóminas del Distrito Federal, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función del número de trabajadores con que cuente registrados en su nómina por los que erogare cantidades por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Cuarta.- Los conceptos de erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, que determinan la base del impuesto sobre nóminas en el Distrito Federal, van mas allá de lo dispuesto en una relación laboral normal, ya que abarca prestaciones que no van destinadas a remunerar ese trabajo personal subordinado.

Quinta.- No se puede considerar tales conceptos como una remuneración al trabajo personal subordinado, si se toma en consideración que

las remuneraciones consisten en los pagos hechos por cuota diaria, percepciones, habitaciones y cualquier otra cantidad que sea entregada a un trabajador a cambio de sus servicios.

Sexta.- La participación patronal al fondo de ahorro, el pago de la prima de antigüedad y de la indemnización por despido o terminación de la relación laboral, no son otorgados al trabajador con motivo del vínculo laboral existente, sino que ese pago se cubre ya sea por una prestación adicional ó por que ya concluyó el nexo laboral, con la particularidad de que tiene como finalidad resarcir o compensar el perjuicio causado al trabajador por no poder seguir laborando en el empleo por causas ajenas a la voluntad del trabajador, máxime que no se trata de una percepción regular y fija, puesto que se efectúa en una sola ocasión, la cual no aparece en la nómina, sino que se hace constar en un documento distinto, llamado liquidación y/o finiquito.

Séptima.- Los conceptos objeto del presente análisis no guardan relación alguna con el objeto del referido impuesto sobre nóminas puesto que las fracciones VII y VIII del artículo 178, se otorgan al trabajador como consecuencia del cumplimiento de principios fundamentales establecidos en nuestra Carta Magna, recogidos por la Ley Federal del Trabajo los cuales por ser de cumplimiento obligatorio no permiten que las partes convengan o establezcan condicionamientos sobre su otorgamiento, como pudieran ser otro tipo de conceptos los cuales son objeto de negociación evidente como el salario, las comisiones y las compensaciones que claramente se otorgarían al trabajador "por sus servicios". Además por tratarse de conceptos que no reflejan evidentemente la capacidad económica de las empresas su inclusión como erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado resulta violatorio de las

garantías individuales contenidas en nuestra norma fundamental, ya que como se demostró su cumplimiento deriva de ley y por lo tanto el pago de las mismas. En consecuencia, ello no es indicativo de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Octava.- La inconstitucionalidad de las Fracciones VI, VII y VIII, del artículo 178, del Código Financiero del Distrito Federal, deriva de la circunstancia de que al seleccionar el indicador de capacidad contributiva que se grava por el legislador a través del Impuesto sobre Nóminas, no tienen la naturaleza de remuneraciones por trabajo personal subordinado y, por ende, no guardan relación con el objeto tributario.

Novena.- Consecuentemente, es dable concluir que el legislador local al contemplar los conceptos de participación patronal al fondo de ahorro, pago de la prima de antigüedad y indemnización por despido o terminación de la relación laboral, lo hizo contrariando el principio de proporcionalidad tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, lo que es bastante para considerar inconstitucionales los preceptos en cuestión.

BIBLIOGRAFIA

I. Obras Consultadas:

ARRIOJA VIZACAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "El Juicio de Amparo", 31ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Las Garantías Individuales", 26ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.

CASTRO V., Juventino, "Garantías y Amparo", 8ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 14ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1986.

DELGADO MOYA, Rubén, "Ley de Amparo Comentada", Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997.

DE PINA VARA, Rafael, "Diccionario de Derecho", 16ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1989.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 23ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1981.

FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", 32ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1993.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", 43ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1992.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991.

MEHL, Lucien, "Elementos de Ciencia Fiscal", Casa Editorial Bosh, Barcelona, 1964.

RIVERA PEREZ, José, "Revista de Investigación Fiscal", Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, marzo 1970.

TENA RAMIREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", 31ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1996.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal", 2ª ed., Editorial Oxford, S.A. de C.V., México, 2002.

I. Legislación consultada:

2002. Código Financiero del Distrito Federal, ISEF Editores, México

2001. Código Financiero del Distrito Federal, ISEF Editores, México

1993. Ley de Hacienda del Distrito Federal, Porrúa Editores, México

Ley del Seguro Social, Porrúa Editores, México, 2001

Ley del Impuesto sobre la Renta, Dofiscal Editores, México, 2000.

Ley Federal del Trabajo, Porrúa Editores, México 2001.

Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, México 2001.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 2002.

Ley de Amparo, Editorial Porrúa, México 2002.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Editorial Porrúa, México, 1999.

III. Otras obras consultadas:

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1989.

Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1991.

Diccionario Jurídico Mexicano, 2^a ed., Editorial UNAM, México, 1982.

Diccionario Enciclopédico Espasa, 8^a ed., Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1979.

Diario de Debates de la Asamblea Legislativa, México, 1994..

Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley que Modifica algunas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, 1999.