

40721  
1300



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
CAMPUS ARAGÓN**

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO  
ESTABLECIDO SOBRE LA VENTA DE BIENES Y  
SERVICIOS Suntuarios**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**YANET MEZA MEJÍA**

**ASESOR  
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN**

**SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO**

**2003.**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**TESIS  
CON  
FALLA DE  
ORIGEN**

# **PAGINACIÓN DISCONTINUA**

*Doy gracias:*

*A DIOS, por darme todo cuanto tengo y por permitirme llegar a culminar las metas que desde siempre me fije.*

*Sobre la arena de la playa caminaba con el Señor:*

*En el firmamento se dibujaban escenas de mi vida y en la arena dos juegos de pisadas.*

*Cuando mire hacia atrás, note que varias veces a lo largo del camino, había solamente un par de huellas, y esto había sucedido justamente en los momentos más dolorosos y tristes de mi vida.*

*Entonces pregunté al Señor ¿por qué cuando más te necesitaba me abandonaste?*

*Y el Señor me contestó: "Hijo te quiero y nunca te abandonaría, cuando vez solamente un par de pisadas en el camino, es porque yo te llevaba en mis brazos."*

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

*A los seres universalmente más queridos: MIS PADRES, Eufemia Mejía Villanueva y Eugenio Meza Marroquí.*

*A quienes me han heredado el tesoro más valioso que pueda dársele a un hijo.*

*A quienes sin escatimar esfuerzo alguno han sacrificado gran parte de su vida en formarme y educarme.*

*A quienes la ilusión de su existencia ha sido verme convertida en una persona de provecho.*

*A quienes nunca podré pagar todos sus desvelos ni con las riquezas más grandes del mundo.*

*Gracias, sinceramente*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*A MI HERMANA, Griselda Meza Mejía, por el apoyo que siempre me ha brindado.*

*A MIS ABUELTOS, Victoria Natalia Villanueva Romero (+) y Felipe Santiago Mejía de Jesús, (+) quienes siempre me demostraron un gran cariño y por quienes siento gran admiración y respeto.*

*A TODOS MIS PROFESORES, por haberme transmitido sus conocimientos a lo largo de mi formación como profesional, especialmente al Licenciado Gustavo Jiménez Galván, quien me apoyo en la elaboración de la presente tesis.*

*A MIS AMIGAS Y AMIGOS, Esmeralda, Leticia, Raquel, Enrique, Fermín y Pedro, con quienes compartí la instrucción universitaria, y con quienes espero seguir compartiendo la amistad.*

*A Donaxi, Liliana, Yulima, Roma, Rosario, por brindarme su amistad.*

*Y a todas aquellas personas que de alguna u otra manera me han impulsado y animado para conseguir mis metas.*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**ÍNDICE**

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESTABLECIDO SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios**

Pág.

INTRODUCCIÓN..... I

**CAPÍTULO I  
MARCO CONCEPTUAL**

1.1 Concepto de derecho financiero..... 1

1.2 Concepto de derecho fiscal..... 2

1.3 Concepto de derecho tributario..... 3

1.4 Contribuciones..... 4

    1.4.1 Impuestos..... 6

    1.4.2 Aportaciones de seguridad social..... 7

    1.4.3 Contribuciones de mejoras..... 8

    1.4.4 Derechos..... 8

1.5 Crédito fiscal..... 9

1.6. Elementos de la relación jurídico-tributaria..... 11

    1.6.1 Relación jurídico-tributaria..... 11

    1.6.2 Sujetos de la relación jurídico-tributaria..... 12

        1.6.2.1 Sujeto activo..... 12

        1.6.2.2 Sujeto pasivo..... 12

    1.6.3. Objeto..... 12

    1.6.4. Base..... 13

    1.6.5. Tasa o Tarifa..... 14

    1.6.6. Época de pago..... 14

1.7 Principios de la relación jurídico-tributaria..... 16

    1.7.1 Principio de generalidad..... 16

    1.7.2 Principio de proporcionalidad y equidad..... 18

        1.7.2.1 Principio de proporcionalidad..... 19

        1.7.2.2 Principio de equidad..... 20

    1.7.3 Principio de capacidad económica..... 21

    1.7.4 Principio de capacidad de pago..... 21

    1.7.5 Principio de destino al gasto público..... 23

    1.7.6 Principio de justicia..... 24

    1.7.7 Principio legalidad..... 24

1.8 Obligación fiscal..... 25

1.9 Autoridad fiscal..... 26

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



1.10 Bienes y servicios suntuarios..... 28

CAPÍTULO II  
DE LOS IMPUESTOS

2.1 Clasificación de los impuestos..... 30
2.1.1 Impuestos directos e indirectos..... 31
2.1.2 Impuestos personales y reales..... 34
2.1.3 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales..... 34
2.1.4 Impuestos de derrama, fijos, proporcionales, progresivos y regresivos..... 35
2.1.5 Impuestos instantáneos y periódicos..... 36
2.1.6 Impuestos Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales..... 38
2.1.7 Impuestos de transferencia..... 39
2.2 Principios constitucionales de los impuestos..... 39
2.2.1 Principios de proporcionalidad y equidad..... 39
2.2.2 Principio de legalidad..... 45
2.2.3 Principio de destino al gasto público..... 47
2.3 Elementos de la obligación fiscal..... 48
2.3.1 Sujetos..... 48
2.3.1.1 Sujeto activo..... 48
2.3.1.2 Sujeto pasivo..... 50
2.3.2 Objeto..... 52
2.3.3 Base..... 52
2.3.4 Tasa o Tarifa..... 52
2.3.5 Época de pago..... 53
2.4 Relación jurídico-tributaria..... 53
2.5 Hecho imponible..... 53
2.6 Hecho generador..... 54

CAPÍTULO III  
IMPUESTOS QUE SE PAGAN EN MÉXICO

3.1 Impuesto sobre la renta..... 57
3.2 Impuesto al valor agregado..... 60
3.3 Impuesto especial sobre producción y servicios..... 65
3.4 Impuesto al activo..... 71
3.5 Impuesto sobre automóviles nuevos..... 74
3.6 Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos..... 76
3.7 Impuesto sustitutivo del crédito al salario..... 79
3.8 Impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios..... 83

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

**CAPÍTULO IV  
GRAVAMEN SOBRE ARTÍCULOS DE LUJO GRAVADOS CON EL  
IMPUESTO SUNTUARIO**

4.1	Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.....	84
4.2	Exposición de motivos del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.....	90
4.3	Elementos del impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios.....	92
4.4	El impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, un impuesto indirecto.....	93
4.5	Determinación de los bienes y servicios suntuarios.....	95
4.6	Inconstitucionalidad del precepto.....	99
4.7	Valoraciones del poder judicial.....	119
4.8	Propuestas.....	147
	4.8.1 Que se analicen correctamente los bienes y servicios gravados, ya que no todos ellos pueden considerarse como artículos de lujo.....	147
	4.8.2 Que se derogue el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.....	151
	CONCLUSIONES.....	157
	BIBLIOGRAFÍA.....	164

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis es con respecto a la inconstitucionalidad de la que se encuentra viciado el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, pues a partir de su publicación y entrada en vigor se comenzaron a interponer muchas demandas de amparo en contra de tal dispositivo.

El referido Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, establece un nuevo impuesto llamado: *impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios*, el cual -a mi parecer- resulta ser inconstitucional desde su propio nombre, ya que lo suntuario es algo muy subjetivo, pues lo que para algunos es lujoso, para otros no lo es.

Asimismo, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, resulta ser inconstitucional, porque el legislador no estudió con precisión lo establecido en tal dispositivo, pues solamente enlistó determinados bienes y servicios contenidos en los apartados correspondientes a la enajenación de algunos bienes, la prestación de determinados servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, cuando se realice por el consumidor final.

Así entonces, al establecerse el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se viola el principio de legalidad, pues si bien es cierto, el impuesto en él contenido fue creado por el Congreso de la Unión, dicho dispositivo no es preciso al establecer los elementos del impuesto, como se demostrará en el desarrollo del tema.

Por otra parte, cabe señalar que el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios es inconstitucional por no respetar los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En relación al principio de proporcionalidad, el dispositivo en cuestión no toma en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados, pues el que alguna persona adquiera prendas de vestir de piel, televisores de pantalla plana, perfumes o requiera de los servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, no quiere decir que tenga una gran capacidad contributiva para pagar un impuesto sobre el supuesto lujo.

Asimismo, respecto del principio de equidad, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no lo observa, puesto que dicho impuesto solamente es aplicable cuando se trate de operaciones realizadas con el público en general, entendiéndose por tales, aquellas en las que no se solicite el impuesto al valor agregado desglosado,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

por lo que si el impuesto al valor agregado se desglosa ya no se paga el impuesto suntuuario, lo cual es inequitativo, porque se da un trato distinto a los iguales.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que con el establecimiento del nuevo impuesto se genera una serie de confusiones para los contribuyentes al no saber realmente quien es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, el que adquiere el bien o el servicio o quien enajena el bien o presta el servicio.

Para entender con claridad el presente tema, el mismo se abordará a través del método inductivo, es decir, primeramente se hablará de un marco general para que posteriormente se llegue al punto medular de la presente tesis; esto será a lo largo de cuatro capítulos, donde el primero de ellos es intitulado "*Marco conceptual*", en el cual se exponen las ideas generales respecto de los términos utilizados y aplicables en materia fiscal.

En el segundo capítulo denominado "*De los impuestos*", se analizan los impuestos y sus generalidades dentro de las cuales se contempla la clasificación doctrinaria de los impuestos y los elementos que deben contener para ser considerados como constitucionales, así como el hecho imponible y el hecho generador que dan el origen a los mismos.

Posteriormente, en el tercer capítulo llamado "*Impuestos que se pagan en México*", se contemplan los impuestos que suelen ser los más comunes, pues se aplican a la generalidad de la población y ampliamente conocidos y otros de nueva creación de acuerdo a lo establecido por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, entre los cuales se encuentra el nuevo impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios.

Por último en el capítulo cuarto llamado "*Gravamen sobre artículos de lujo gravados con el impuesto suntuuario*", se plasma el texto del artículo cuya inconstitucionalidad se plantea, así como un estudio a fondo para demostrar que el mismo es violatorio de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias.

Todo el contenido de la presente tesis esta basado en la investigación documental, a través de la doctrina, la legislación y los criterios jurisprudenciales que han sido establecidos por el Poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPÍTULO I

### MARCO CONCEPTUAL

#### 1.1 Concepto de derecho financiero

De acuerdo con lo establecido por Dionisio J. Kaye, el derecho financiero es una rama del derecho administrativo, a la cual define como: "... el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad, se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".<sup>1</sup>

Asimismo, señala que es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los derechos económicos del Estado y de los demás entes públicos que emplean para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos, ordenación de los gastos y realización de los gastos que se destinan a cumplir la función del Estado.

Por otra parte, Hugo Carrasco Iriarte, define al derecho financiero como una ciencia jurídica, la cual es una rama del derecho en general, en particular del derecho administrativo, que "... estudia a través del conjunto de normas de un Estado determinado la actividad financiera que éste desarrolla; es decir, estudia el conjunto de normas que el Estado establece para la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines. En síntesis, indica como debe desarrollarse la actividad financiera por un Estado determinado, a fin de que ésta se ajuste a derecho".<sup>2</sup>

Por otra parte, Refugio de Jesús Fernández Martínez, define al derecho financiero como "... el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado, en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones".<sup>3</sup>

Así pues, el derecho financiero es una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención

<sup>1</sup> Derecho procesal fiscal, sexta edición, Editorial Themis, México, 2000, página 3.

<sup>2</sup> Derecho fiscal, Diccionarios Jurídicos Temáticos, Editorial Oxford, México, 2002, Volumen 2, página 380.

<sup>3</sup> Derecho fiscal, Editorial Mc Graw Hill, México, 2000, página 11.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

por parte del Estado, así como la gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento. Dicha disciplina comprende normas relativas al establecimiento de las contribuciones, a la forma de obtener el producto de las mismas, a su administración y erogación.

En el mismo sentido, el doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, establece que "... el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado".<sup>4</sup>

En este orden de ideas, podemos tener como concepto de derecho financiero el siguiente:

Es una rama del derecho administrativo, que regula la actividad financiera del Estado, cuyo objeto es el estudio del conjunto de normas que el Estado establece para la obtención, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines.

Así entonces, el derecho financiero regula los actos realizados por el Estado con la finalidad de obtener los medios de financiamiento para atender los gastos públicos, a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

## 1.2 Concepto de derecho fiscal

El derecho fiscal se puede definir según Raúl Rodríguez Lobato, como "... el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".<sup>5</sup>

Así pues, cuando el Estado actúa en cuestiones relativas a la obtención de recursos y desempeña las relaciones que se derivan de esa actividad, estamos frente al derecho fiscal, pues lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa al erario público, de lo cual se desprende que "... el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones".<sup>6</sup>

Por otra parte, Dionisio J. Kaye, expone que "El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, respecto del establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones, así como la

<sup>4</sup> Principios de derecho tributario, tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, página 24.

<sup>5</sup> Derecho fiscal, segunda edición, Editorial Harla, México, 1986, página 13.

<sup>6</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. Cit. página 26.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

determinación y existencia de créditos fiscales a los particulares, fijar su importe en cantidad líquida, percibirlo y cobrarlo en su caso, y hacerlo exigible a través de procedimientos oficiosos y contenciosos, y el establecimiento y aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones legales".<sup>7</sup>

Así también, otros autores definen al derecho fiscal como "... la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que se suscitan entre estos últimos."<sup>8</sup>

De lo anterior, se desprende que el derecho fiscal regula la actividad del Estado, en cuanto a la imposición de diversos tributos, recaudación y administración de éstos, así como todo lo relativo a la fiscalización, al igual que el poder sancionador en caso de violación o incumplimiento a las normas establecidas.

Asimismo, cabe señalar que el derecho fiscal también regula las relaciones del fisco con los particulares en diversos aspectos, como lo son la celebración de convenios en los que se conceden prórogas para el pago de impuestos, autorización de créditos fiscales o estímulos a favor de los contribuyentes, relaciones contenciosas ante las mismas autoridades o los tribunales correspondientes, y las relaciones que se suscitan entre estos últimos, tales como el consumo o no de determinados productos.

### 1.3 Concepto de derecho tributario

Para Dionisio J. Kaye, el fundamento constitucional del derecho tributario mexicano, se encuentra en la fracción IV, del vigente artículo 31 constitucional, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, dice que un concepto claro de derecho tributario es el siguiente: "... conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios".<sup>9</sup>

Por otra parte, este mismo autor señala que el derecho tributario es el conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, es decir, el de crear tributos, los cuales son ingresos públicos

<sup>7</sup> Op. Cit., página 2.

<sup>8</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., Volumen 2, página 380.

<sup>9</sup> Op. Cit., página 27.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

coactivamente exigibles a los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea en recaudador de los tributos establecidos.

Así también, el autor Raúl Rodríguez Lobato señala que el Derecho tributario es "... la rama del Derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos".<sup>10</sup>

De lo anterior, se desprende que el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre el Estado, el cual actúa con poder de imperio como fisco, y los contribuyentes, en relación a la obtención de las contribuciones que el propio Estado establece, como lo son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, los cuales deben ser cubiertos por los gobernados, de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como también regula la determinación de las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, o sea, rigen en sí a la contribución o tributo.

#### 1.4 Contribuciones

Hugo Carrasco Iriarte, dice que la contribución "Es una carga unilateral establecida por la ley a cargo de los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público."<sup>11</sup>

Por otra parte, se puede definir a las contribuciones como "Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma"<sup>12</sup>, todo ello de acuerdo a lo establecido por los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la Constitución Federal; y de los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación, los cuales para su mejor apreciación se transcriben a continuación:

Artículos constitucionales:

**"Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

<sup>10</sup> Op. Cit., página 12.

<sup>11</sup> Diccionario de Derecho fiscal, Editorial Oxford, México, 1998, página 116.

<sup>12</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 154.



**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

**"Artículo 73.** El congreso tiene facultad:

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

**"Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

**IV.** Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior."

Artículos del Código Fiscal de la Federación:

**"Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes locales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte."

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

(...)"

De lo establecido en el transcrito artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos damos cuenta de que en materia fiscal federal existen sólo dos tipos de ingresos públicos en nuestro país, que son por una parte, las contribuciones que abarcan los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, las contribuciones de mejoras, y por otra, los demás ingresos públicos no tributarios contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación, dentro de los cuales quedan comprendidos los productos y los aprovechamientos.

Así entonces, las contribuciones son prestaciones fiscales, las cuales encuentran su fundamento en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, el cual impone el deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

El anterior precepto no toma como base para el deber de contribuir la residencia de las personas en sentido literal, sino la ubicación de la fuente de ingresos gravados por la ley tributaria y por ello, no sólo están obligados los mexicanos que vivan en territorio nacional, sino también los domiciliados en el extranjero, cuando reciben un ingreso producido por una explotación comercial o un negocio realizado dentro de la República; y en igualdad de condiciones se encuentran los extranjeros, aunque el precepto constitucional no los mencione, pues esa aparente omisión está subsanada en las leyes fiscales, "... que señalan los sujetos de las contribuciones sin atender a su nacionalidad, sino a la ubicación de la fuente de la percepción gravada".<sup>13</sup>

Por otra parte, se puede decir que las contribuciones "... constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales".<sup>14</sup>

Así entonces, podemos concluir que las contribuciones abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales, las cuales son productos del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.

### 1.4.1 Impuestos

De acuerdo con Hugo Carrasco Iriarte, el impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas.

Se puede definir a los impuestos como "... las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".<sup>15</sup>

De lo anterior, se desprende que son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el impuesto es "... la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a

<sup>13</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano, cuarta edición, Editorial Contables y Administrativas, México, 1973, página 48.

<sup>14</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Derecho tributario mexicano, Editorial Trillas, México, 1988, página 37.

<sup>15</sup> Ibidem, página 46.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".<sup>16</sup>

Los impuestos, según el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, son prestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio para todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Esta definición de impuestos que da la ley, es precaria y defectuosa, pues no da los elementos configurativos, objetivos y propios de la figura del impuesto. Además, el legislador utiliza una definición por negación o residual, la cual dificulta su conceptualización.

Así entonces, se puede definir a los impuestos como "... las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos."<sup>17</sup>

#### **1.4.2 Aportaciones de seguridad social**

Varios autores, como lo son Hugo Carrasco Iriarte, Refugio de Jesús Fernández Martínez, Dionisio J. Kaye y Raúl Rodríguez Lobato, coinciden en definir a las aportaciones de seguridad social de la misma manera en que lo hace la ley a través de la fracción II, del artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

Ejemplos claros de este tipo de contribuciones son:

- Las cuotas obrero patronales que son recabadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social;
- Las aportaciones que han de ser cubiertas por los patrones al Instituto del Fondo Nacional para la vivienda de los Trabajadores;
- Las que hacen los empleados federales al Instituto del Seguro Social al Servicio de los Trabajadores del Estado; y,
- Las efectuadas por los miembros del ejército y marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

<sup>16</sup> Op. Cit., página 61.

<sup>17</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 190.

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

### 1.4.3 Contribuciones de mejoras

De acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, en la fracción III, de su artículo 2, por contribuciones de mejoras se entienden las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Así también, Hugo Carrasco Iriarte define a las contribuciones de mejoras de acuerdo a lo establecido por el artículo 187 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual establece que están obligadas al pago de las contribuciones de mejoras las personas físicas y las morales cuyos inmuebles se beneficien en forma directa por las obras públicas proporcionadas por el Distrito Federal.

De lo anterior, se desprende que las contribuciones de mejoras son prestaciones en dinero, en virtud de las cuales el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.

### 1.4.4 Derechos

Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

"Los derechos, en los términos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, son recursos del Estado consistentes en sumas de dinero que cobra éste a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público y divisible. Constituyen los derechos el pago o remuneración legal, por las personas que resultan beneficiadas por un servicio prestado por el Estado."<sup>18</sup>

Los derechos suponen una utilidad particular que beneficia al individuo por el funcionamiento de un servicio cuyo objetivo es prestar esa utilidad a los particulares.

Entre los tratadistas se sostiene que se pagan derechos:

- En contraprestación de un servicio público particular;
- Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio, pues cuando ocurre con los particulares se estará en presencia del pago de un precio privado;

<sup>18</sup> KAYE, Dionisio J. Op. Cit., página 50.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- En la prestación de toda clase de servicios estén o no monopolizados;
- Sólo cuando el particular provoca la prestación del servicio, como cuando éste lo es impuesto por una ley, y
- Cuando el servicio sea prestado por la administración activa o por la administración delegada del Estado, etcétera.

De acuerdo con la citada fracción IV, del artículo 31, constitucional, impuestos y derechos deben ser equitativos y proporcionales; los impuestos en relación con los ingresos o utilidad gravada, los derechos en atención al servicio que la autoridad presta.

Como consecuencia de su naturaleza, sólo hay obligación de pagar los derechos cuando el Estado presta efectivamente el servicio.

Asimismo, se define a los derechos como "... las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."<sup>19</sup>

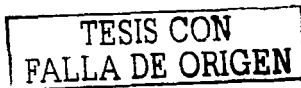
De todo lo anterior, se desprende que los derechos son una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley. También tiene el carácter de obligatoriedad, por lo que resulta impropio caracterizarla como una prestación voluntaria o facultativa, ya que siempre lleva implícita la coerción hacia el responsable, ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios apuntan al interés general, aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

### 1.5 Crédito fiscal

Crédito fiscal es la obligación tributaria en sentido estricto, determinada en cantidad líquida.

Tiene el carácter de crédito fiscal "... cualquier crédito en favor del erario federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de

<sup>19</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 155.



la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada."<sup>20</sup>

Cuando un individuo lleva a cabo un hecho o acto que se identifique con lo que establece la ley tributaria, entonces se ha generado un crédito fiscal, es decir, la actividad que desarrolla el causante está gravada con una determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarla, y eso que debe al Estado es el crédito fiscal, o en otras palabras, el crédito fiscal es lo que debe pagar al Fisco. En efecto la obligación fiscal nace cuando el causante realiza el hecho generador o la conducta tipificada en la Ley Fiscal Especial.

Cuando la obligación fiscal puede determinarse en cantidad líquida, estamos en presencia de un crédito fiscal. Como puede verse, el crédito fiscal constituye una obligación de dar y es la obligación fiscal, determinada en dinero.

El crédito fiscal surge "Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida,"<sup>21</sup> es decir, una vez que se haya precisado su monto, siendo definido por el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

**"Artículo 4.** Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Es importante señalar que actualmente, el Código Fiscal de la Federación no define propiamente lo que debe entenderse por crédito fiscal, sino que se limita a dar un listado de conceptos que por disposición del citado Código se consideran créditos fiscales que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a servidores públicos o a particulares.

En el Código Fiscal de la Federación que tuvo vigencia hasta el día 31 de diciembre de 1982, se definía al crédito fiscal como la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, es decir, limitaba el concepto de crédito fiscal a la obligación fiscal cuantificada, y no a otros conceptos, como sucede actualmente, que no derivan propiamente de la aplicación de una ley fiscal.

<sup>20</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. ... Op. Cit., Volumen 2, página 311.

<sup>21</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 269.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por las autoridades fiscales, debe pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido dicho plazo, el crédito puede ser exigible por las autoridades fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del artículo 145, del Código Fiscal de la Federación.

## **1.6. Elementos de la relación jurídico-tributaria**

### **1.6.1 Relación jurídico-tributaria**

La relación jurídico-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

Se puede definir a la relación jurídico-tributaria como el "... vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público."<sup>22</sup>

Así entonces, la relación jurídico-tributaria se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

En ese orden de ideas, se puede afirmar que "Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto en la Ley Fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implica la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo."<sup>23</sup>

### **1.6.2 Sujetos de la relación jurídico-tributaria**

En la relación jurídico-tributaria pueden darse obligaciones para los sujetos siguientes:

<sup>22</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. ... Op. Cit., página 436.

<sup>23</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho fiscal mexicano. Décimo primera edición, Editorial Cárdenas, México, 1998, Tomo I, página 441.

### 1.6.2.1 Sujeto activo

Como sabemos, el principal destino de las contribuciones es cubrir el gasto público, el cual es realizado desde el nivel de la Federación, Estados y Municipios, de lo cual se deriva la regla general para determinar quienes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico tributaria.

En ese orden de ideas, por sujeto activo, se debe entender, según Dionisio J. Kaye, "El que tiene el derecho de exigir el pago de tributos."<sup>24</sup> Por lo que, debido a la organización del Estado mexicano, se conocen como sujetos activos a la Federación, el Distrito Federal, las Entidades locales y los Municipios, de los cuales los dos primeros tienen soberanía tributaria plena y los Municipios solamente tienen capacidad para cobrar las contribuciones que le son conferidas o delegadas.

### 1.6.2.2 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos de toda contribución son los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, que están obligadas al pago de la contribución a su cargo.

Los sujetos obligados al pago de las contribuciones, como lo determina el legislador en su definición legal, "... son las personas físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación contribuyentes".<sup>25</sup>

### 1.6.3. Objeto

En toda obligación, el objeto consiste en un dar, en un hacer o no hacer, por lo que, en la relación jurídico-tributaria el acto o hecho que le da origen es el objeto, es decir, la prestación del tributo y no así la circunstancia de hecho de la obligación.

Del texto del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el objeto de las contribuciones son las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales como materia de una contribución. En este sentido, el objeto lo constituye un hecho o acto jurídico que la Ley Fiscal Especial considera ser materia para una contribución.

<sup>24</sup> Op. Cit., página 41.

<sup>25</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 157.





Asimismo, se considera que el objeto de la contribución es la parte de la riqueza o de la realidad, que la ley recoge para efectos impositivos.

Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece que "El objeto de la obligación contributiva o tributaria, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público."<sup>26</sup>

De lo anteriormente expuesto, se desprende que el objeto de la obligación tributaria sustantiva es aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo, o sea, el fisco.

Por su parte, Flores Zavala define al objeto del impuesto como "... la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".<sup>27</sup>

#### 1.6.4. Base

Ernesto Flores Zavala señala que la base del impuesto es "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto",<sup>28</sup> ya sea el monto de la renta percibida, el valor de la porción hereditaria, el número de litros o kilos producidos, etc.

Por otra parte Refugio de Jesús Fernández Martínez, dice que la base se encuentra representada "... por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente".<sup>29</sup>

#### 1.6.5. Tasa o Tarifa

"Tasa es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje,"<sup>30</sup> y

<sup>26</sup> Op. Cit. página 225.

<sup>27</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas. Trigésimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, página 134.

<sup>28</sup> Ibidem., página 105.

<sup>29</sup> Op. Cit., página 158.

<sup>30</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Op. Cit., página 64.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

se encuentra representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución, por ejemplo, el 10 por ciento, 15 por ciento, etc.

Por otra parte, por tarifas se entienden las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea, para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

En este orden de ideas, se llega a la conclusión de que en nuestra legislación se contempla la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

### **1.6.6. Época de pago**

Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la época de pago de la obligación fiscal "... es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación".<sup>31</sup>

Al respecto, es de señalar lo que establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente señala lo siguiente:

**"Artículo 6.** Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expreso el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

<sup>31</sup> Op. Cit., página 125.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**I.** Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

**II.** En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

De lo anterior, se desprende que la época de pago del crédito fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva para que se cumpla la obligación, por lo que el pago debe hacerse dentro de este plazo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 1.7 Principios de la relación jurídico-tributaria

Los principios de la relación jurídico-tributaria representan el hilo conductor de la obligación fiscal, cuyo objetivo es el evitar abusos, arbitrariedades o desigualdades por parte del Estado, lo cual puede ser perjudicial para los contribuyentes, ya que en épocas anteriores se establecieron tributos en forma despótica en donde se notaba más el predominio caprichoso y abusivo de los monarcas, que un espíritu de solidaridad para los fines del Estado que fuera más a tono con las aspiraciones del pueblo.

Estos principios se encuentran en la doctrina del derecho fiscal y sirven para informar y orientar al legislador en el establecimiento de los impuestos en la ley fiscal. Para que la misma sea más justa y equitativa, dichos principios son, entre otros, los siguientes:

### 1.7.1 Principio de generalidad

Uno de los principios de la relación jurídico-tributaria es el de la generalidad, ya que, los impuestos son prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como generadora del crédito fiscal.

De lo anterior, se desprende que "... los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente en ella."<sup>32</sup>

Por otra parte, es de señalarse que el principio de generalidad implica que **todos deben pagar impuestos**, y en términos negativos, que **nadie debe estar exento** de la obligación de pagarlos.

"La generalidad significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal."<sup>33</sup> Es decir, que si la ley grava el ingreso por el producto del trabajo, deben pagar dicho impuesto todas aquellas personas que obtengan un ingreso como producto de su trabajo, sin exclusión alguna, salvo aquellas personas que se encuentran exceptuadas por la misma ley, como ejemplo se puede señalar a un individuo que percibe el salario mínimo, pues dicha persona no está obligada a pagar el impuesto sobre la renta, sin embargo con dicha excepción no se afecta al impuesto para que reúna el requisito de generalidad.

<sup>32</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Op. Cit., página 57.

<sup>33</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 55.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Para Hugo Carrasco Iriarte, el principio de generalidad significa que "... el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal".<sup>34</sup>

De los conceptos anteriores, se puede concluir que el principio de generalidad implica que los impuestos deben comprender y ser aplicados a todas las personas, ya sean físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras, cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que generó el crédito fiscal.

Sin embargo, este principio de generalidad no debe entenderse en términos tan absolutos, sino que en ocasiones es limitado por el concepto de capacidad contributiva. Es decir, todos los que tengan que aportar al Estado están obligados a contribuir al gasto público, y nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagar tributos. Pero no debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, ya que hay impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros impuestos que serán a cargo de distintas personas, lo fundamental es que nadie, con capacidad contributiva, deje de pagar algún impuesto.

Por otra parte, no todos los sujetos señalados en una ley fiscal deben pagar igual cantidad de impuestos, lo cual se determina a través de los principios de proporcionalidad y equidad.

Así entonces, como excepción a esta regla, se tiene a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, esto por razón de justicia tributaria, ya que se debe establecer una cantidad mínima exenta, considerando siempre que por debajo del mínimo exento no hay capacidad contributiva, pero ese mínimo exento también debe ser general.

Al respecto, es aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, correspondiente a la Novena Época, Tomo III, mayo de 1996, páginas 112 y 113, que se refiere al principio de generalidad, pero referido a la no causación del impuesto:

**"IMPUESTOS, LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.** Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de

<sup>34</sup> Diccionario de derecho fiscal. ... Op. Cit., página 402.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conservar el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objetivo y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social de naturaleza política de orden público.

Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V. 8 de abril de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un cargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaría: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 13 de mayo en curso, aprobó, con el número LXXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, D.F. a 13 de mayo de 1996."

### **1.7.2 Principio de proporcionalidad y equidad**

De acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, el impuesto debe ser proporcional y equitativo, lo cual se ha considerado como una auténtica garantía individual. Sobre su significado, tanto Flores Zavala como Rodríguez Lobato, coinciden en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y que significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, explican que debe entenderse que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Sin embargo, estas ideas expresadas así, tan a la ligera y que posiblemente fueron usadas de forma simple por nuestros legisladores, hasta la fecha no han sido precisadas por nuestros organismos oficiales.

En particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó estos conceptos al manifestar que el tributo cumple con los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, ya que es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria y es proporcional, puesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes.

### 1.7.2.1 Principio de proporcionalidad

El que la contribución sea proporcional, significa que "... comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos, que se encuentren en la misma situación"<sup>35</sup>, es decir, el que la norma fiscal sea equitativa significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos los contribuyentes, de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva.

En esencia, se busca que el impuesto cumpla con el principio de justicia; que esté lo más cerca posible de la verdadera capacidad contributiva del particular, para que se cumpla con dicho requisito.

Para Delgadillo Gutiérrez, la proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva, para él se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. A su vez cita a Margáin Manutou quien dice que un tributo es proporcional cuando "Comprende por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia."<sup>36</sup>

Asimismo, el referido autor, cita a su vez a Fritz Neumark, quien define el principio de proporcionalidad como "... el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en

<sup>35</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit., página 192.

<sup>36</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. Cit. página 72.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."<sup>37</sup>

Como conclusión, podemos decir que la proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

### 1.7.2.2 Principio de equidad

Además de la neutralidad y la simplificación, todo sistema impositivo correcto debe ser equitativo. A partir del surgimiento del liberalismo, y ya desde la aparición de sus precursores, la equidad se ha entendido en el sentido de "trato igual a los iguales", sobre todo "trato igual ante la ley". Aplicando tal principio a la cuestión impositiva, implica, que el trato igual ha de darse a todos los contribuyentes, fijando impuestos de tasa única, es decir, la misma para todos, subrayando que lo que es única es la tasa o porcentaje que cada contribuyente paga de la parte de su patrimonio que con ella se grava. Evidentemente que los montos a pagar al fisco por concepto de impuestos varían conforme varía el tamaño de la base gravable. A mayor tamaño de la base gravable, con la misma tasa impositiva, mayor monto de impuestos a pagar.

Rabushka afirma que "... equidad significa equidad horizontal, es decir, que personas con situaciones económicas similares deben pagar tasas impositivas similares".<sup>38</sup> Pues un impuesto de tasa única satisface la norma de equidad horizontal, dado que cada contribuyente paga impuestos en proporción directa a sus ingresos.

En otras palabras, el principio de equidad concede universalidad al tributo; es decir, el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

De lo anterior, se concluye que la equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; que implica un sentido de moderación, de relación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.

<sup>37</sup> Idem.

<sup>38</sup> DAMM ARNAL, Arturo. *La revolución fiscal en México: una cuestión pendiente*. Editorial Panorama Editorial, México, 1995, página 82.



Una vez analizados los conceptos de proporcionalidad y equidad, se puede decir que ambas características deben ser empleadas conjuntamente, para que haya justicia en la imposición de las contribuciones.

### **1.7.3 Principio de capacidad económica**

Para determinar los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario, debe hacerse hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias, que es el del origen de lo gravado. El legislador, al imponer contribuciones, debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generación, esto es, "... sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales, pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alicuota de los mismos, esto es, un contribuyente debe gozar o contar con capacidad económica para contribuir y sólo se cuenta con ella cuando se obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución"<sup>39</sup> que pueda imponer el Congreso de la Unión.

De lo anterior, se desprende que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en la Ley de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y, en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimiento que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcional que apuntara Adam Smith y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

### **1.7.4 Principio de capacidad de pago**

El principio de la capacidad de pago consiste, según Carrasco Iriarte, "... en que los que tienen mayor ingreso, riqueza o realizan mayor gasto soporten el pago de la parte principal del impuesto, independientemente de los beneficios que se reciban del gasto de los fondos que ese impuesto proporciona al Estado"<sup>40</sup>, y cita como ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

<sup>39</sup> KAYE, Dionisio J. Op. Cit., páginas 13 y 14.

<sup>40</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. ... Op. Cit., página 402.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Este principio sostiene, que los que poseen mayores ingresos o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de esos fondos.

Es decir, que de acuerdo o en concordancia con este principio, se considera que los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte de la contribución, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. La finalidad del principio de la capacidad de pago es la de gravar más con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente. La estructura de esta clase de contribuciones por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso de la riqueza.

Al respecto, es aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia que establece a la letra lo siguiente:

**"IMPUESTOS. CONCEPTOS 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 de un 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 de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los tributos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Amparo en revisión 1113/96. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de 10 votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 12 de marzo de 1966, aprobó con el número XXXI/1996, la tesis

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, D.F. a 12 de marzo de 1996."

### 1.7.5 Principio de destino al gasto público

Por gasto público se entiende el "Conjunto de erogaciones que realiza el gobierno federal, estatal y municipal, incluidos los Poderes Legislativo y Judicial, y el sector paraestatal en sus respectivos niveles, en ejercicio de sus funciones."<sup>41</sup>

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, hace referencia a tal característica, al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Al respecto, se puede decir que el gasto público se refiere a que el importe de lo recaudado por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Cabe indicar que, tanto la doctrina económica como la doctrina jurídica, coinciden en considerar que "... el gasto público se encuentra integrado con el conjunto de partidas presupuestales que el Gobierno Federal fija tanto para la realización de sus actos propios de Gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el Gobierno del Estado y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la federación, de los gobiernos de los estados o de los gobiernos de los municipios."<sup>42</sup>

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de las contribuciones, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por lo tanto, tenemos que la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia, en su tesis jurisprudencial número 50, señala que por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer

<sup>41</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Diccionarios Jurídicos Temáticos. ... Op. Cit., Volumen 2, página 490.

<sup>42</sup> KAYE, Dionisio J. Op. Cit., página 19.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

### 1.7.6 Principio de justicia

En el libro V de su obra: La Riqueza de las Naciones, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Entre estos principios se encuentra el de justicia que consiste en "... que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas".<sup>43</sup>

Así entonces, este principio indica que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, y actualmente se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad.

Por su parte, Ernesto Flores Zavala, en su obra Elementos de finanzas públicas mexicanas, al referirse a este principio destaca lo siguiente en cuanto a su contenido esencial: los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.

### 1.7.7 Principio legalidad

Respecto de este principio es de señalarse que, "La facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria, siendo ésta la más importante limitación, de suerte tal que sólo podrá percibir los impuestos fijados por la ley".<sup>44</sup>

La fracción IV, del artículo 31, de la Constitución General de la República, consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que **dispongan las leyes.**"

Del anterior precepto, se desprende que todo impuesto debe estar establecido en una ley, dicho principio es conocido como de legalidad, el cual se reafirma

<sup>43</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit., página 62.

<sup>44</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Op. Cit., página 60.

con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo.

En efecto, conforme a la división de poderes, "... el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él puede emitir leyes en sentido formal y material; es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante de la población".<sup>45</sup>

Así también, es de señalarse que la Suprema Corte de Justicia estableció al respecto, lo siguiente:

"... se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está 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 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..."

### 1.8 Obligación fiscal

La obligación fiscal es "... una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas."<sup>46</sup>

<sup>45</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. Cit., página 63.

<sup>46</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano. Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, página 335.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal nace cuando se realiza la situación jurídica o de hecho prevista en las leyes fiscales, es decir, con la realización del hecho generador y se determina conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

Eminentes tratadistas de la materia manifiestan que la obligación tributaria se circunscribe a la conducta de dar, y dejan a un lado las obligaciones secundarias o accesorias, o las remiten como parte del derecho administrativo.

La obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer.

Por otra parte, la obligación tributaria se puede definir como: una obligación de derecho público, que tiene por sujeto activo al Estado, que es el único titular originario de la soberanía financiera a través de sus órganos administrativos y que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos, o conjunta o solidariamente con éstos y que tiene por objeto una prestación pecuniaria, cuya fuente jurídica es la ley, y tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.

### 1.9 Autoridad fiscal

El diccionario de la lengua española define como autoridad, el "Derecho y poder de mandar y de hacerse obedecer."<sup>47</sup> Como ejemplo se pueden señalar el poder político, administrativo o religioso, o la persona que desempeña cada uno de estos poderes.

Por otra parte, por fiscal debemos entender todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de México ha sostenido la siguiente tesis:

**"FISCAL.** Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades

<sup>47</sup> DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Ediciones Larousse, México, 2001, página 66.

hacendarías que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género, y el de autoridad fiscal la especie.

AR 1601/33. José Yves Limantour, 29 may. 1934. 5 votos.  
Ponente: José López Lira.

Materia fiscal. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

AD 3683/73. Petróleos Mexicanos, 6 sep. 1974, unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñarrutu.  
Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

#### **Precedentes**

Amparo en Revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz, 19 ab. 1961, unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en Revisión 852/60. Carl R. Guth, 26 oct. 1960, 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, segunda Parte, Segunda Sala.

En el mismo sentido:

Amparo en Revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A., 4 may. 1977, unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liébana Palma. Secretario: José Raymundo Ruiz Villalazo. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación 1977, Tercera Parte, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito."

En ese orden de ideas, por autoridad fiscal se entiende el grupo de personas investidas de potestad frente a los gobernados que, en ejercicio de la titularidad de la hacienda pública que tiene el Estado, realizan funciones de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de contribuciones y aprovechamientos, así como de cualquier otro ingreso que en derecho

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

corresponda al fisco, además de imponer sanciones al sujeto pasivo de la recaudación jurídico-tributaria.

### 1.10 Bienes y servicios suntuarios

En este apartado, primeramente, debemos definir lo que ha de entenderse por bienes:

"Jhering da el nombre de bien a cualquier cosa que posea utilidad para un sujeto. A la idea que acabamos de definir encuéntrase indisolublemente unidas las del valor y las del interés. El valor es la medida de la utilidad de un bien; el interés, el valor en su relación peculiar con el individuo y sus aspiraciones."<sup>48</sup>

Hugo Carrasco Iriarte, nos dice que la palabra bienes, deriva del latín "*bene*", y entre sus acepciones están: utilidad, beneficio, hacienda, caudal. Jurídicamente se entiende por bien todo aquello que puede ser objeto de apropiación, entendiéndose como tales, las cosas que no se encuentran fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.

Por otra parte, se define un bien como aquello que se hace objeto de un derecho o de una obligación. Así, de acuerdo al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, hay distintas clases de bienes, entre las cuales se encuentran los bienes inmuebles o raíces, que son aquellos que no pueden trasladarse; los bienes muebles, que lo son por su naturaleza, como los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya se muevan por sí mismos o por efecto de una fuerza exterior, o aquellos que lo son por disposición de la ley; bienes mostrencos, que son los muebles abandonados y los perdidos cuyo dueño se ignore; y, por último, los bienes vacantes, que son los inmuebles que carecen de dueño cierto y conocido.

Ahora, veremos la definición de servicios:

De acuerdo al diccionario, servicio es la acción y efecto de servir, y por servir se entiende: "Estar al servicio de otro o sujeto a él. Aprovechar, valer, ser de utilidad".<sup>49</sup> Por otro lado, también se define al servicio como estado de alguien o algo que sirve a lo que está obligado.

<sup>48</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1995, página 189.

<sup>49</sup> GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO VISUAL. Programa educativo visual. Panamericana formas e impresos, Colombia. Revisión y actualización: Armando Garzón Galindo, página 1113.



En ese orden de ideas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 14, da un listado de lo que para sus efectos se debe entender por prestación de servicios independientes.

- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra.
- El transporte de personas o bienes.
- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, cabe señalar que, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se considera como prestación de servicios la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Del mismo modo, se considera como prestación de servicios toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada como enajenación o uso o goce temporal de bienes muebles.

Por último, hemos de definir qué es lo que se entiende por suntuario:

El diccionario enciclopédico visual, define a lo suntuario, como lo "relativo o perteneciente al lujo" de lo que se desprende que es algo magnífico, grande y costoso. Por otro lado, el diccionario Larousse dice que el lujo se refiere a la abundancia de riqueza. Aquello que no está al alcance de la persona de que se trata. Abundancia de algo que no siempre es necesario.

De los conceptos anteriores, podemos ahora definir lo que se entiende por bienes y servicios suntuarios que son las cosas que poseen utilidad para un sujeto, o la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, que impliquen cuestiones relativas al lujo, por lo cual son de gran costo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPÍTULO II

### DE LOS IMPUESTOS

#### 2.1 Clasificación de los impuestos

Es necesario e importante conocer la clasificación de los impuestos, ya que en un momento dado se sabrá cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del estado o región en que se va a establecer.

En ese orden de ideas Hugo Carrasco Iriarte, cita a Carlos M. Giuliani Fonrouge quien indica lo siguiente:

"Al considerar los ingresos del Estado, tuvimos ocasión de señalar las divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto."<sup>50</sup>

Asimismo, Carrasco Iriarte, enseguida hace suyos los argumentos de Einaudi, quien afirma que:

"Toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponda a un útil instrumento de estudio y aclaración."<sup>51</sup>

Así entonces, encontramos que los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos, sin embargo, existen también otras clasificaciones de acuerdo a las características de cada uno de ellos.

Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, si bien con características propias, y su diversidad se finca en que los autores se han preocupado de aspectos políticos, económicos o sociales, antes que de caracteres jurídicos, y es en tal sentido que puede hablarse de la permanente evolución de la noción del impuesto, por las diferentes concepciones acerca de su utilidad o fines. Pero no ocurre lo propio en el aspecto jurídico, pues todas las contribuciones, cualquiera que sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica; las diferencias

<sup>50</sup> Diccionario de Derecho Fiscal, Op. Cit., página 68.

<sup>51</sup> Idem.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo, que responde a circunstancias metajurídicas.

### 2.1.1 Impuestos directos e indirectos

En primer lugar se estudiará la división clásica de los impuestos en directos e indirectos, con base en lo señalado por el siguiente cuadro sinóptico:<sup>52</sup>



#### Impuestos directos

Al respecto, dice Sergio F. De la Garza que los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque es al trabajador a quien se le retiene el impuesto y no puede trasladarlo a ninguna otra persona, para que pudiera recuperarlo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.

<sup>52</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., página 311.

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

Por impuesto directo se entenderá "... aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden".<sup>53</sup> Así entonces, el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo. La ley pretende que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo, el causante que paga el impuesto sobre la renta, el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa.

Flores Zavala comenta las siguientes ventajas y desventajas de dichos impuestos:

**Ventajas:**

- Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que se cuenta con fijeza.
- Hacen posible la realización de justicia fiscal, pues como se conoce a los contribuyentes resulta factible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios, y
- En épocas de crisis tienen mayor fijeza que los indirectos.

**Desventajas:**

- Son muy sensibles a los contribuyentes.
- Son poco productivos.
- Si existieran solos serían muy pesados.
- Son poco elásticos.
- El causante es más estricto para juzgar los gastos del Estado.
- Se presenta más la arbitrariedad por parte de las autoridades, y
- Deja de gravar un gran sector social que percibe ingresos inferiores al mínimo.

---

<sup>53</sup> Ibidem, página 299.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **Impuestos indirectos**

En cuanto al impuesto indirecto, en él "el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Así, calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador";<sup>54</sup> en ese orden de ideas, el sujeto pasivo no es igual a pagador, en virtud de que se permite en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero; por ejemplo, el impuesto al valor agregado.

### **Ventajas:**

- Son poco sensibles para quienes lo pagan realmente porque se disimulan bajo el precio de las cosas.
- Son más productivos que los directos.
- Gravan a toda la población.
- Tienen gran elasticidad y son más productivos al desarrollarse la economía de un país.
- Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas.
- Son menos impopulares que los directos.
- Se dice que son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto, y
- Son cómodos, pues el causante paga el impuesto cuando adquiere la mercancía.

### **Desventajas:**

- No son justos porque pesan más sobre las clases de escasos recursos.
- No tienen la misma fijeza que los directos.
- Los gastos de percepción son muy elevados, ya que se necesita mucho personal.
- Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

<sup>54</sup> Idem.

- Provocan una redistribución artificial del comercio o la industria, y
- Causan desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas.

### **2.1.2 Impuestos personales y reales**

Por lo que respecta a los impuestos personales, debemos entender por éstos "... todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales".<sup>55</sup> En este tipo de impuestos se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal tenemos el impuesto sobre la renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Por impuestos reales se entienden "... aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona –física o moral– y una cosa o un bien, es decir, son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término y gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes. Como ejemplo de esos impuestos, tenemos el que instituye la Ley del Impuesto Municipal sobre Adquisición de Inmuebles, gravando la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él, así como los derechos relacionados con los mismos, entendiéndose por adquisición la que derive de los contratos, actos y hechos jurídicos a que se refiere el artículo 38 de la citada ley, estableciéndose en los artículos 40 y 41, de la misma que son solidariamente responsables del pago del impuesto, entre otros, tanto los transmitentes como los adquirentes."<sup>56</sup>

### **2.1.3 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales**

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto

<sup>55</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho fiscal, décimo quinta edición, Editorial Themis, México, 2000, página 497.

<sup>56</sup> *Idem*.

de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos, todo lo anterior, de acuerdo con la siguiente tesis jurisprudencial:

**"CONTRIBUCIONES. FINES EXTRA FISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encausando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos."

Es natural y frecuente que se dé el caso de que un impuesto tenga a la vez fines fiscales y extrafiscales.

#### **2.1.4 Impuestos de derrama, fijos, proporcionales, progresivos y regresivos**

Esta clasificación tiene como base el sistema de cuotas, por consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta. La clasificación que nos ocupa, así como las anteriores, tiene un carácter preponderantemente doctrinario.

Impuestos de derrama significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto, el impuesto de derrama es el que se distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal o recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponde de esa derrama. La contribución especial, es un ejemplo claro de gravamen de derrama, como lo podemos apreciar de la lectura de los artículos 156, 161, fracción I, y demás relativos de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán, que establecen lo siguiente:

**"Artículo 156.** El costo por derrama de una obra de urbanización, estará constituido por lo siguiente:

I. Importe del Anteproyecto y del Proyecto;

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- II. Importe de las indemnizaciones;
  - III. Importe de la obra de urbanización;
  - IV. Pago de intereses y gastos bancarios si se requiere financiamiento, y
  - V. Gastos generales para la realización del proyecto."
- "Artículo 161.** Determinada dicha área de imposición se calculará la contribución correspondiente a cada predio, tomándose para ello en cuenta lo siguiente:

- I. Costo de la obra por derramar, y ..."

Impuesto fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o una cosa.

Tenemos que el impuesto es proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta. Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Es impuesto progresivo, cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva crece al aumentar la base imponible, de tal suerte, como ya dijimos anteriormente, que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. El impuesto sobre la renta es progresivo. Asimismo, es de señalarse que la cuota progresiva se ha subdividido en directa e indirecta; la directa implica un crecimiento de la base gravable y de la cuota y puede ser por clases o secciones; la indirecta se limita al crecimiento de la porción gravable con la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto o de la base cuyo aumento produce la progresividad.

El impuesto regresivo, es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje. En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

### 2.1.5 Impuestos instantáneos y periódicos

Esta clasificación de los impuestos tiene su origen y semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos se hace en el derecho civil.

TRABAJO CON  
FALLA DE ORIGEN



Para esta clasificación en materia fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantiva fiscal, como lo es la de pagar el crédito.

Así tenemos que el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal. Como ejemplo de este impuesto tenemos el de tenencia o uso de vehículos.

El impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo de este impuesto es el impuesto sobre la renta que cubren las personas físicas con actividades empresariales y profesionales de conformidad con lo previsto por el artículo 127 de la Ley de la Materia.

Hay impuestos que pueden ser a la vez instantáneos y periódicos como es el caso del impuesto predial, según lo dispuesto por los artículos 17 y 18, de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán, y 153, del Código Financiero del Distrito Federal, que establecen a la letra lo siguiente:

Artículos de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán:

**“Artículo 17.** Este impuesto es anual y se dividirá en seis partes iguales que se pagarán bimestralmente, dentro del bimestre que corresponda.”

**“Artículo 18.** El pago del impuesto podrá efectuarse totalmente dentro de los meses de enero y febrero de cada año, sin que ello libere del pago de las diferencias que resulten con motivo del cambio de la base, en los términos del artículo 6 de esta Ley.

Cuando los contribuyentes de este impuesto efectúen el pago del impuesto anual dentro del primer bimestre del año, tendrán un descuento por pronto pago equivalente al 25% del incremento al impuesto que resulte de aplicar lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará tratándose de predios cuyo impuesto resultante de aplicar la actualización a que se refiere dicho artículo 7, sea equivalente a la cuota mínima anual.

En el caso de la cuota mínima del impuesto que señale la Ley de Ingresos para los Municipios del Estado de Michoacán, su

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

pago deberá efectuarse en una sola exhibición durante los meses de enero y febrero de cada año."

Artículo 153, del Código Financiero del Distrito Federal:

**"Artículo 153.** El pago del impuesto predial deberá hacerse en forma bimestral, durante los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

Cuando los contribuyentes cumplan con la obligación de pagar el impuesto predial en forma anticipada, tendrán derecho a una reducción, en los términos siguientes:

- I. Del 8 %, cuando se efectúe el pago de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de enero del año que se cubra;
- II. Del 6 %, cuando se efectúe el pago de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de febrero del año que se cubra, y
- III. Del 1%, cuando se efectúe el pago del impuesto predial durante el primer mes de cada bimestre. Este porcentaje de reducción, también se otorgará por los bimestres que se paguen por anticipado."

### **2.1.6 Impuestos Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales**

"Esta clasificación atiende a las diversas haciendas públicas a las que en nuestro país el contribuyente tiene la obligación de pagar sus impuestos o derechos, de acuerdo con la división que al respecto señala la Constitución Política."<sup>57</sup>

En ese orden de ideas, dicha clasificación se hace tomando en consideración quien es el sujeto activo facultado para cobrar la obligación fiscal, por lo que tenemos que los impuestos pueden ser federales, del Distrito Federal, estatales y municipales, dependiendo del tipo de autoridad señalada para recaudar los impuestos. Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, además de los organismos fiscales autónomos, los cuales

<sup>57</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho fiscal... Op. Cit., Páginas 282 y 283.

también tienen competencia tributaria, pues son sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.

### **2.1.7 Impuestos de transferencia**

Son los que se establecen para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndose beneficios. Se dice en un sentido figurado apartándose de la técnica fiscal que la inflación es un impuesto de transferencia. El impuesto de la inflación está oculto y no es cabalmente comprendido, lo que frecuentemente lo convierte en fenómeno favorito y propiciado por los gobiernos. Howard J. Ruff dice que la inflación es una transferencia de riqueza fraudulenta como política deliberada del gobierno más segura y más insidiosa que los impuestos indirectos. La inflación se origina fundamentalmente por la excesiva emisión de papel moneda por el Estado.

## **2.2 Principios constitucionales de los impuestos**

Los principios constitucionales de los impuestos se desprenden del contenido del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra establece lo siguiente:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

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

Así entonces, de la fracción IV, del transcrito artículo constitucional se desprenden los siguientes principios:

- Proporcionalidad y Equidad;
- Legalidad; y,
- Gasto Público.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 2.2.1 Principios de proporcionalidad y equidad

Dentro de la citada fracción IV, del artículo 31 constitucional, se establece un principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las Leyes Fiscales Especiales; es de hacer notar que este principio de proporcionalidad y equidad, constituye una garantía individual, aun cuando no se encuentre establecida dentro del capítulo respectivo de la Constitución.

Ernesto Flores Zavala, señala: "... encontramos gran similitud en esencia entre la expresión proporcional y equitativo y la fórmula que Adam Smith plantea en el principio de justicia de los impuestos, al decir: los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan...".<sup>58</sup>

De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad. De manera que con la expresión proporcional y equitativa, sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible. El principio de generalidad, no sólo significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

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

A pesar de que en la doctrina en materia constitucional tradicional se distinguen y estudian en forma separada los principios de proporcionalidad y equidad, todo parece indicar que tanto la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la doctrina moderna, trataron ligados ambos principios durante mucho tiempo, hoy ya se logró que quedaran plenamente distinguidos y elevados a Garantías Constitucionales.

<sup>58</sup> Op. Cit., página 240.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Tradicionalmente y desde Adam Smith, el principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo. En efecto, si del mandato constitucional se infiere la obligación de los gobernados para contribuir al gasto público, este último constituye un todo y cada uno de los contribuyentes debe contribuir la parte alícuota hacia ese todo que es el gasto público de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios.

De no entenderse así este principio de proporcionalidad, inútil resultaría invocar el principio de generalidad de la ley, así como la prohibición establecida en el artículo 28, constitucional respecto de las exenciones de impuestos y la aplicación respecto a éste último del artículo 13 de la Ley Reglamentaria del propio artículo 28 constitucional.

Efectivamente, bajo este principio de proporcionalidad, deben contribuir al gasto público la totalidad de las personas físicas y/o morales que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la Ley Fiscal Especial como materia de una tributación y, por ende, se considera violatorio de la Constitución, en los términos del artículo 13 de la Ley de Monopolios, reglamentaria del artículo 28 constitucional, el que se exima del pago de contribuciones en forma total o parcial a todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la ley como materia de una contribución.

El principio constitucional de proporcionalidad tiene una significación conceptual que resulta de la más trascendental importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario y en concreto, de las contribuciones a cargo de los mexicanos. En este sentido, debe hacerse hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias, que es el del origen de lo gravado; el legislador, al imponer contribuciones, debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generación, esto es, sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales, pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos, esto es, un contribuyente debe gozar o contar con capacidad económica para contribuir y sólo se cuenta con ella cuando se obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución que pueda imponer el Congreso General.

Si por proporcionalidad entendemos la correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, en materia fiscal podemos decir que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en la Ley de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcional que apuntara Adam Smith y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Para ilustrar lo anterior, a continuación se transcribe la tesis de jurisprudencia número 275, que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la Séptima Época, sustentada por el Pleno, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, página 256, que establece:

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN 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 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 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 cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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 Tolteca, 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."

Dentro del principio de proporcionalidad, también debe considerarse a cada contribuyente en forma individual para que la ley lo obligue a aportar al Erario Federal, una parte razonable de sus percepciones gravables y por eso, el principio de proporcionalidad sostiene que los únicos tributos que se ajustan a dicho principio, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica contributiva de los sujetos pasivos.

Hace muchos años, don Ignacio L. Vallarta, con motivo del amparo interpuesto contra las contribuciones a las fabricas de hilados y tejidos por la Ley de Ingresos del 5 de junio de 1879, señaló en un voto emitido por él mismo, que: "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afectan; los economistas, por esto, no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, sino la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores...para que el argumento también sea fundado, es preciso que exista algún texto en la Constitución que obligue al legislador a no decretar más impuestos que los que afectan los ramos de la riqueza pública, sin una sola excepción. Nadie puede desconocer la desigualdad de condiciones que hay entre los capitales pequeños y los grandes, y son obvias las razones de justicia que asisten al legislador para determinar el mínimo del valor sobre el que gravita el impuesto."<sup>59</sup>

<sup>59</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., página 148.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por último y respecto a este principio de proporcionalidad, resulta importante citar la ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo administrativo en revisión 3630/1939, que consta en la página 2723, del Tomo LXV, de la Quinta Época, que señala:

**"IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS.** El constituyente no concedió una facultad omnimoda al Estado para establecer los impuestos que a su juicio fuesen convenientes, sino limitada por tres requisitos fundamentales: que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos. De manera que debe estimarse que considerando constitucionalmente el impuesto, será únicamente obligatorio aquél en el que concurran los requisitos antes mencionados."

Asimismo, es de señalarse que existe un criterio jurisprudencial el cual señala que es mandato constitucional que las contribuciones establecidas en la ley sean fijadas con equidad. Conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar 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, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En el informe de actividades rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1956, en la página 49, aparece:

"Para que podamos considerar que una contribución reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad, debemos entender, bajo la doctrina de Adam Smith en la que se basan los constitucionalistas mexicanos, que una contribución, además de estar establecida en la ley, debe encontrarse regulada en la ley. En nuestro sistema fiscal mexicano, encontramos, como ya se ha dicho, que las contribuciones se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación y ahora diremos que éstas se regulan en las llamadas Leyes Fiscales Especiales y a las que consideramos reglamentarias de las contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos."

Desde la doctrina tributaria de Adam Smith, ha quedado señalado que una ley regulatoria de contribuciones, reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad cuando en la misma se encuentran específicamente regulados el objeto de la contribución, los sujetos a cargo de quienes gravita la contribución,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



la base gravable de la contribución y la tasa, cuota o tarifa que determina en cantidad líquida la contribución a pagar al erario federal.

Del texto del artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, entendemos que son objeto de las contribuciones, las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales como materia de una contribución. En este sentido, con base al principio de proporcionalidad que dejamos asentado, el objeto lo constituye un hecho o acto jurídico que la Ley Fiscal Especial considera ser materia para una contribución; son sujetos las personas físicas y/o morales que llevan a cabo el objeto de la contribución; es base gravable la porción valor que la ley da al objeto y son tasas, cuotas o tarifas, las fijadas en la ley como determinadas en cantidad líquida para específicamente determinar la contribución a cargo del sujeto.

Cuando un contribuyente decide que va a interponer un medio de defensa en materia fiscal, debe analizar cuidadosamente la existencia de estos cuatro elementos, pues la carencia de uno de ellos, determinará que la contribución no reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos en la Constitución.

### **2.2.2 Principio de legalidad**

De este principio constitucional ha nacido en nuestro país toda una doctrina del Derecho Fiscal Mexicano y la consagración, por parte de la Constitución Federal, de una serie de garantías y prohibiciones que limitan constitucionalmente el poder tributario. En efecto, de la propia fracción IV, del artículo 31 constitucional, derivamos uno de los máximos principios en materia fiscal mexicana, y es el que se refiere al principio de legalidad; este principio consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga tributaria no se encuentra establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión. Con base en este principio de la legalidad tributaria, si la Ley de Ingresos de la Federación estableciera un impuesto, derecho, etcétera, que no tuviese regulación legal especial o si un reglamento lo hiciera, ambos violarían dicho principio y en tal consideración la ley asiste a los particulares en el sentido de que esas partidas tributarias no les podrán ser exigidas.

El artículo 31, de nuestra Carta Magna señala: "Es obligación de los mexicanos... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De esta disposición constitucional se desprende primero, el principio de que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley y de aquí deriva lo que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

se denomina el principio de legalidad tributaria. En palabras sencillas, a través de este principio la Constitución consagra el que ninguna contribución puede imponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en la ley.

Este principio, de acuerdo con la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser acatado por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. En efecto, de acuerdo con lo señalado por la fracción VII, del artículo 73 constitucional, es facultad del Congreso General establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y resulta que esta facultad constitucional del Congreso, sólo puede ser ejercida por éste mediante el proceso de formación de leyes y por tanto, las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal, en una ley emitida por el Congreso General, que en este caso, es la Ley de Ingresos de la Federación.

En este orden de ideas, el Poder Ejecutivo, que se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la ley le permite, solamente puede, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, recaudar las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y, como se verá más adelante al analizar los principios de proporcionalidad y equidad, en las leyes reglamentarias de la propia Ley de Ingresos de la Federación.

También cabe considerar que si bien el Poder Ejecutivo Federal tiene, conforme a la fracción I, del artículo 89 de la Constitución, la facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, obvio resulta suponer que en el ejercicio de la mencionada facultad reglamentaria, el Poder Ejecutivo no puede, bajo ninguna circunstancia, establecer o regular los elementos esenciales de las contribuciones en un reglamento, circular u otro instrumento similar.

Indudablemente, para quien desea iniciar un procedimiento de defensa en materia fiscal, debe analizar si los actos de la autoridad administradora del Poder Ejecutivo desbordan los límites establecidos en la ley como norma de conducta general, abstracta, impersonal y obligatoria que emana de una sola competencia de autoridad, que es la del Poder Legislativo y en este orden de ideas, todo acto de autoridad administradora en materia fiscal, debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones.

El principio de legalidad se encuentra establecido en 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 de Ingresos de la Federación en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán en el periodo que la misma abarca.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por otra parte, es de señalarse que la carga tributaria de los gobernados debe encontrarse establecida en una ley, lo cual no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder legislativo, 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 queden posibilidades abiertas a 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 de contribuir para los gastos públicos del Estado y la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria.

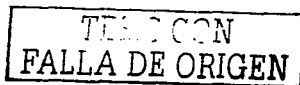
Mucho se ha cuestionado dentro no solamente del principio de legalidad del artículo 31, fracción IV, sino también de la garantía de legalidad establecida en los artículos 14 y 16 constitucionales, la aplicabilidad de las disposiciones que han multiplicado nuestro sistema a través de reglamentos y de la llamada Miscelánea Fiscal.

Un reglamento, conforme al artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el medio con que cuenta el Poder Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa, la exacta observancia de la ley. En este orden de ideas, las normas contenidas en un reglamento, están subordinadas a la ley y, por tanto, no puede el Poder Ejecutivo dar en un reglamento, una norma que vaya más allá de la esfera de la ley, que complementemente, supla o contravenga las disposiciones en ella contenidas. Baste citar como ejemplo de una norma reglamentaria que viola los principios y garantías constitucionales de legalidad, el artículo 81, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que amplía el concepto del objeto del Impuesto sobre la Renta a los sueldos y salarios, incluyendo partidas que no están previstas en la ley como gravables y que contravienen a la ley por estar dichas partidas exentas en el artículo 109, de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **2.2.3 Principio de destino al gasto público**

Otro principio derivado de la fracción IV, del artículo 31 constitucional es el que establece que el destino de las contribuciones es el de realizar los gastos públicos. El gasto público se refiere a que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Tanto la doctrina económica, como la doctrina jurídica, coinciden en considerar que el gasto público se encuentra integrado con el conjunto de partidas



presupuestales que el Gobierno Federal fija tanto para la realización de sus actos propios de Gobierno, como para el otorgamiento de los servicios públicos prestados directamente por el Gobierno del Estado y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos del Distrito Federal, de los estados o de los gobiernos de los municipios, aun cuando el Congreso sí tiene facultades para establecer contribuciones para fines específicos, siempre y cuando esos fines específicos formen parte del gasto público.

### **2.3 Elementos de la obligación fiscal**

De la definición de la obligación fiscal<sup>60</sup> mencionada con anterioridad, se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.
- El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.
- La base
- La tasa o tarifa
- Época de Pago.

#### **2.3.1 Sujetos**

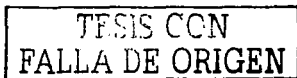
En todo impuesto se debe precisar con claridad quiénes son los sujetos pasivos, o sea, los contribuyentes, es decir las personas físicas o las personas morales, obligadas al pago de la contribución a su cargo, así como los sujetos activos.

Los sujetos obligados al pago de los impuestos, como lo determina el legislador en su definición legal, son las personas físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación como contribuyentes.

##### **2.3.1.1 Sujeto activo**

El sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el Estado (Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

<sup>60</sup> Supra, página 25.



Para poder determinar los sujetos activos de la obligación jurídico-contributiva en nuestra legislación, se debe analizar primeramente el contenido de los artículos 31 fracción IV, 40, 41, primer párrafo y 115, fracción IV, de la Constitución Federal, los cuales al efecto establecen:

**"Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

**"Artículo 40.** Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

**"Artículo 41.** El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los que los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos en la presente Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

**"Artículo 115.** Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa en municipio libre, conforme a las bases siguientes:

**IV.** Los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenio con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados; y

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán las facultades de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles."

De los preceptos anteriores tenemos que en el sistema fiscal mexicano, son tres los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, a saber:

- La Federación.
- Los estados o entidades federativas.
- Los municipios.

Lo anterior, en virtud de la organización política del Estado mexicano, existiendo los tres órganos de poder mencionados.

### **2.3.1.2 Sujeto pasivo**

Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

Hay que recordar que la obligación contributiva o tributaria, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. De la anterior definición, se desprenden los siguientes elementos:

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- U sujeto pasivo, que son los contribuyentes.
- El objeto, que es el contenido de la obligación contributiva o tributaria, es decir, la prestación pecuniaria o en especie.

Si bien es cierto que la legislación fiscal no hace referencia expresa al sujeto pasivo como tal, sí establece quiénes caen dentro de esa categoría. Al efecto, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

**“Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Del contenido del artículo 1, del Código Fiscal de la Federación, se tiene que existen las siguientes clases de sujetos pasivos para efectos fiscales, a saber:

- Las personas físicas. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad económica, es decir, capacidad de pago.
- Las personas morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.
- La Federación, los estados y los municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.
- La Federación, los estados y los municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.
- Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.
- Las naciones extranjeras, cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

- **Sujetos pasivos exentos.** Aquellos a los cuales por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total o parcialmente, más no así las obligaciones derivadas de la relación fiscal.

La calidad de sujeto pasivo o contribuyente se adquiere cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias, de conformidad con el primer párrafo del artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, que viene a ser lo que se denomina causación o nacimiento de la obligación contributiva o tributaria.

### **2.3.2 Objeto**

El objeto de los impuestos está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible.

En ese orden de ideas, el objeto del impuesto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

Asimismo, el objeto de la obligación contributiva o tributaria, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

### **2.3.3 Base**

Está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea, el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.

### **2.3.4 Tasa o Tarifa**

La tasa está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución, por ejemplo el 10 por ciento, 15 por ciento, etcétera.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Asimismo, la tarifa de la contribución está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

Es nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

### **2.3.5 Época de pago**

La época de pago del crédito fiscal<sup>61</sup> consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva, para que se cumpla la obligación, por lo cual el pago debe hacerse dentro de este plazo.

## **2.4 Relación jurídico-tributaria**

La relación jurídico-tributaria, "... implica la existencia de un sujeto activo acreedor y un sujeto pasivo o deudor, que es el contribuyente".<sup>62</sup>

De lo anterior se desprende que la relación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo, que siempre es el Estado en cualquiera de sus ámbitos de competencia, ya sea federal, del Distrito Federal, estatal o municipal, y otro sujeto llamado pasivo que es el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la misma, que es cuando el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, el cual debe destinarse a la satisfacción del gasto público.

## **2.5 Hecho imponible**

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal; a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha llamado hecho imponible. El presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;

<sup>61</sup> Supra, página 14.

<sup>62</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Op.Cit., página 108.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y,
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

En cuanto a la definición de hecho imponible, podemos citar las siguientes:

"Es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria; en cambio, el hecho generador es la conducta que realiza el particular o sujeto pasivo y del cual se deriva el pago."<sup>63</sup>

"Es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria."<sup>64</sup>

"Es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta."<sup>65</sup>

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real.

## 2.6 Hecho generador

Es "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho al cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".<sup>66</sup>

En esta definición se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador los siguientes:

- a) Su previsión en ley.
- b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica, y
- c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.

<sup>63</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, ... Op. Cit., página 273.

<sup>64</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., página 115.

<sup>65</sup> Idem.

<sup>66</sup> CARRASCO RIARTE, Hugo, Derecho Fiscal, Diccionarios Jurídicos Temáticos, ... Volumen 2, página 515.

Desde el punto de vista terminológico, cabe observar que se han utilizado diversas expresiones como sinónimos de hecho generador, sin que ellas sean otra cosa que la simple traducción de términos consagrados en el lenguaje jurídico de otros países. Así es como se usan las expresiones soporte fáctico (del alemán Stcuentatbestand), hecho imponible (del español), situación base o presupuesto de hecho del tributo (del italiano fattispacie tributaria).

Es cierto que tal denominación también es susceptible de crítica. En especial, el calificativo generador contiene una impropiedad.

No es el hecho generador el que crea, el que, por así decir, genera la obligación. La fuente de tal obligación, la energía o fuerza que la crea o genera es la propia ley. El hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.

La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley, ya que en ella radican todos sus factores germinales. El llamado hecho generador fija, únicamente, el momento, el presupuesto, para que se inicie el vínculo jurídico legalmente previsto, justificaría un paralelismo entre la relevancia de este último para el derecho tributario y la noción de crimen o delito para el derecho penal.

Es así que, se fija la importancia del hecho generador para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos.

Por otra parte, es de señalarse que en el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética. A través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero ésta deberá producirse en la realidad para que dé lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo; es decir, un impuesto, un derecho, una contribución especial.

"Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria."<sup>67</sup> Por ejemplo, en el caso del impuesto predial, la hipótesis de incidencia consistirá en establecer el tributo a cargo de los propietarios o poseedores de inmuebles. El hecho generador se produce cuando una persona física o moral adquiere la propiedad o la posesión de un inmueble.

<sup>67</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús. et. al., Op. Cit., página 100.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPÍTULO III

### IMPUESTOS QUE SE PAGAN EN MÉXICO

En el presente capítulo se analizarán someramente algunos de los principales impuestos federales contemplados por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, los cuales son de gran importancia para la recaudación en el país.

#### 3.1 Impuesto sobre la renta

El concepto del impuesto sobre la renta ha variado en función del tiempo y de la subjetividad, frecuentemente cambia complicándose a lo largo de los años en el mundo impositivo.

Históricamente, se han hecho muchas leyes que graven la renta del contribuyente, pero Carrasco Iriarte considera que la división más importante es la enmarcada por los teóricos estadounidenses e ingleses, que consiste en el uso del impuesto sobre la renta como una herramienta económica en la redistribución de la riqueza.

El impuesto sobre la renta, como es entendido en la actualidad, ha sufrido variedad de cambios, desde su creación hasta la fecha. Ha pasado de gravar ciertos ingresos por la realización de actos, gravados sobre tarifas estáticas, sin acumulación del ingreso, etc., hasta gravar la totalidad del ingreso del individuo sin importar la fuente del mismo.

El referido impuesto sobre la renta, ahora en estudio, es un impuesto directo, en donde el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo. La Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objetivo que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma.

El impuesto sobre la renta en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo, medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado.

Por su parte, Luis Martínez López considera que "Cuando una persona tiene varias explotaciones, obtiene varios rendimientos que en conjunto forman "la renta", que es base completa para determinar la capacidad tributaria. Sin embargo, los sistemas tributarios en uso carecen de medios para fijar con exactitud la renta y se limitan a gravar el rendimiento."<sup>68</sup>

<sup>68</sup> Op. Cit., página 61.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Para gravar el rendimiento, las leyes fiscales fijan reglas precisas, conceden facultades discrecionales a las autoridades o usan ambos medios.

Desgraciadamente, el impuesto sobre la renta, que grava separadamente la remuneración del trabajo personal, el producto del capital y el rendimiento de que se acaba de tratar, no es suficiente para cubrir los gastos públicos, por lo que la Ley de Ingresos de la Federación comprende otros muchos impuestos, de origen más variado y objetos diversos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, que empezó a regir el 1° de enero de 1965, tiene como base la clásica distinción de los orígenes del gravamen: la remuneración del trabajo personal, el producto de la inversión de capital y el rendimiento fruto de la reunión de ambos elementos, o sea, la explotación del capital por medio del trabajo.

"El impuesto sobre la renta es el más importante en nuestro país en cuanto a recaudación se refiere"<sup>69</sup>; por lo que es de gran importancia y trascendencia el conocerlo, interpretarlo y aplicarlo correctamente, pues el debido conocimiento de la ley que lo contempla se convierte en una imperiosa necesidad para los contribuyentes que tienen que determinar los gravámenes que deben soportar, ya sean personas físicas o morales; y considerando el impacto económico que representa este impuesto para ambos tipos de contribuyentes, resulta todavía más importante su correcta aplicación.

El impuesto sobre la renta es una contribución que se aplica de manera directa sobre los ingresos que perciben las personas físicas y morales, ya sea que provengan de la enajenación de bienes, honorarios o por arrendamiento. Dentro del contexto de todos los impuestos, "... esta contribución representa el ingreso ordinario de mayor importancia, que recauda el Estado,"<sup>70</sup> así se constata en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, donde se establece que se espera recaudar la cantidad de \$356,869.2 millones de pesos.

Así entonces, el impuesto sobre la renta como impuesto directo, es la vértebra de la economía del país, puesto que recae su pago básicamente en la población económicamente activa; sin embargo, cuando el Estado no alienta e incentiva su planta productiva, ésta tampoco es capaz de generar recursos suficientes para pagar impuestos.

A partir del 1° de enero de 2002, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual, a pesar de ser relativamente breve en comparación con otras legislaciones fiscales esta "nueva" ley presenta dificultades de interpretación muy grandes, pues en ella se

<sup>69</sup> PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Taller de prácticas fiscales, décima tercera edición, Editorial Themis, México, 2002, página 15.

<sup>70</sup> MIRANDA AMADOR, Candelario. Análisis práctico de los impuestos 2000, cuarta edición, Editorial Themis, México, 2000, página 85.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

aprecian conceptos jurídicos, contables y económicos, entre otros, lo que hace recomendar al contribuyente en la materia que profundice en el estudio no solamente de la ley, sino de las disposiciones reglamentarias que la complementan y de las Reglas establecidas en las Resoluciones Misceláneas que periódicamente va dando a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con objeto de aclarar algunas disposiciones, o bien crear nuevas opciones que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

## **Elementos del impuesto sobre la renta**

### **Sujetos y objeto**

El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como sujetos de dicha contribución a *las personas físicas y las morales*, cuando se establezcan las siguientes situaciones:

- a) Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- c) Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

### **Base del impuesto**

La base del impuesto en tratándose de personas morales, sigue siendo el resultado fiscal, el cual se continúa determinando de la misma forma que en la ley abrogada.

### **Tasa o tarifa**

De acuerdo con los artículos 10, 81 y segundo transitorio, fracciones LXVII y LXXXII, se disminuye la tasa del impuesto sobre la renta del 35% al 32% y desaparece la posibilidad de disminución de tasa por reinversión de utilidades.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, por disposición transitoria, se establecen tasas del impuesto sobre la renta para los próximos tres años como sigue:

AÑO	TASA DE ISR
2002	35%
2003	34%
2004	33%

Por lo que será hasta el año 2005 cuando el impuesto sobre la renta se cause al 32%.

### **Época de pago**

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se establecen distintos periodos que van de uno a tres meses respecto de los pagos provisionales, y durante cada ejercicio fiscal, para que los contribuyentes presenten sus declaraciones, dichos periodos varían de acuerdo al tipo de contribuyente de que se trate y del régimen al cual se encuentra sujeto conforme a la misma ley.

### **3.2 Impuesto al valor agregado**

El antecedente del impuesto al valor agregado es el impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual entró en vigor en 1948 como resultado de la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en 1947, y era aplicable a los ingresos por ventas y servicios de comerciantes e industriales.

Dicha contribución surgió en Francia y se extendió su aplicación hacia el Mercado Común Europeo.

El impuesto sobre ingresos mercantiles, fue creado como un intento por armonizar los impuestos federales, estatales y municipales sobre el comercio e industria en un solo sistema.

La tasa del impuesto era de 3% y los estados que se coordinaban con la Federación para la recaudación de este impuesto percibían una participación de 1,8% sobre dicha recaudación; posteriormente se incrementó la tasa a 4%, participando las entidades federativas con 45%, y la Federación con 55%.

La característica de este impuesto es que se grava en cascada, es decir, en cada etapa de comercialización, desde el fabricante o productor hasta el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

consumidor final, tornándose para este último demasiado gravoso, dependiendo de las etapas de comercialización que tuvieran que efectuarse.

En 1978, la Federación decidió transformar el impuesto sobre ingresos mercantiles en impuesto al valor agregado por las causas ya mencionadas, y además porque, al revisar el régimen de participación, se apreció que el sistema de deducción del impuesto causado y el monto de los impuestos pagados a los proveedores de bienes o servicios que quizás eran entregados a las autoridades fiscales de otros estados, hacía muy difícil otorgar participación sobre cada peso recaudado como en el sistema tradicional. También se observó que entre los numerosos impuestos que retenía la Federación unos eran participables y otros no. Los primeros se distribuían entre la Federación y los estados con diversos porcentajes y diferentes reglas de distribución.

En 1978, junto con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se aprueba la Ley de Coordinación Fiscal y ambas entran en vigor a partir de 1980.

"En México se implantó en el año de 1980, como una respuesta en el saneamiento de las finanzas públicas, puesto que dicho impuesto lograba cubrir las deficiencias que imperaban en la política tributaria del país, dentro de las cuales destacaban: bajos niveles de recaudación, evasión fiscal, etcétera, hoy en día es considerado una de las principales contribuciones que recauda el Estado, así se constata en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2000, donde se visualiza que el IVA representa el 29.90% del monto total de los impuestos."<sup>71</sup>

Así entonces, el Impuesto al Valor Agregado queda introducido en México a partir de 1980, con tasa general de 15%, con lo que quedan abrogadas las leyes antes mencionadas.

#### *Características:*

"Es un impuesto indirecto porque el sujeto pasivo puede trasladar a terceras personas la carga tributaria, y como consecuencia, no se ve afectado su patrimonio, excepto si se trata de un consumidor final."<sup>72</sup>

En efecto, es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente sobre el contribuyente, sino más bien en el CONSUMIDOR FINAL; es decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios; de ahí surge su característica principal que es su TRASLADO, puesto que no lo absorbe el productor ni tampoco el distribuidor, sino más bien, éstos lo cargan hacia la persona que consume el bien o servicio.

<sup>71</sup> Ibidem, página 269.

<sup>72</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. ... Op. Cit., página 47.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Es Instantáneo, porque debe liquidarse en el momento en que se realiza el acto gravado.

Real, porque recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto.

Proporcional, ya que mantiene una relación directa constante entre la base y la cuantía de impuesto.

Al consumo, puesto que grava el consumo e incide sobre el consumidor final, ya que implica a otros contribuyentes en su pago.

### **Elementos del impuesto al valor agregado**

#### **Sujetos y objeto**

En relación con el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los sujetos obligados al pago de este impuesto, son *las personas físicas y las personas morales* que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes, e
- Importación de bienes y servicios.

#### **Base del impuesto**

Es el valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente.

#### **Tasas**

Del 15%, 10% y 0%.

La Tasa del 15%, es la general, y corresponde al sector más amplio de las actividades económicas.

La tasa del 10%, es la tasa preferencial, se aplica a los actos o actividades señaladas, cuando se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Asimismo, tratándose de importaciones, se aplica dicha tasa del 10%, siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Con respecto a la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto se calcula aplicando al valor que señala la ley del impuesto de referencia, la tasa de 15%.

Y por último la tasa del 0%, permite acreditar las sumas de dinero erogadas en pago del impuesto para los insumos necesarios para la producción y comercialización de los bienes y servicios, como por ejemplo la enajenación de animales o vegetales, etcétera.

También se aplicará la tasa del 0% a las exportaciones de bienes o servicios.

La tasa se aplica en forma expresa y por separado.

Otras de las características que tiene el impuesto de referencia son las que a continuación se detallan:

- A) El Estado obtiene con la recaudación del impuesto al valor agregado, un financiamiento inmediato. Aunque todas las contribuciones que recauda el Gobierno, son el soporte del gasto público, el impuesto al valor agregado tiene la ventaja de imprimir mayor fluidez en las finanzas públicas, ya que al gravar el "consumo" es menos complicado el aspecto administrativo de recaudación; puesto que en cada bien o servicio gravable, se aplica el monto del impuesto al valor agregado a pagar.
- B) Disminuye el índice de evasión fiscal. México no es la excepción de los países en subdesarrollo al contar con altos índices de evasión fiscal, de ahí que el impuesto indirecto en estudio tienda a contrarrestar la llamada economía subterránea, al buscar que el pago del impuesto al valor agregado no recaiga sobre el empresario, prestador de servicios o arrendatario sino más bien sobre la persona que consume los bienes o servicios. No obstante, desde que se instrumentó el impuesto al valor agregado, los índices de evasión fiscal no se han visto disminuidos, ya que tal contribución, al incrementar el precio del producto, merma considerablemente la demanda de los mismos, y por ende, el consumidor trata de eludirlo, buscando comprar o pagar bienes o servicios que no incluyan en el precio o en la contraprestación dicho impuesto.
- C) Se genera en todas las etapas económicas. Aunque uno de los principales objetivos que se establecieron en el impuesto al valor agregado, fue

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

eliminar la aplicación de los impuestos "en cascada", es decir que se fueran cargando en cada etapa económica: producción, distribución y consumo, dicho impuesto se causa en cada una de ellas, pero considerando su gravamen final en el consumidor, quien será la persona que deba cubrirlo realmente. Así, se tiene que dentro cada etapa económica se aplica parcial o totalmente el efecto del impuesto al valor agregado, como a continuación se observa:

- **PRODUCCIÓN.** Cuando el productor adquiere insumos para la fabricación de satisfactores, paga en cada accesorio del producto final el impuesto al valor agregado, claro está, cuando se refiere a bienes y servicios gravados. A su vez éste lo traslada hacia el distribuidor o en su caso al consumidor final.
- **DISTRIBUCIÓN.** Cuando la persona adquiere bienes o servicios terminados, con la finalidad de hacerlos llegar al consumidor final; etapa en que se traslada el impuesto al valor agregado del productor al distribuidor.
- **CONSUMO.** Cuando las personas adquirentes de bienes o servicios absorben en su totalidad el monto del impuesto al valor agregado, recayendo en ellos, el costo fiscal real.

Como se observa en cada etapa económica, la disyuntiva de la contribución es su "traslado", característica única de los impuestos indirectos.

### **Época de pago**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, hace referencia a que el contribuyente debe trasladar dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Asimismo, se define como "traslado del impuesto", el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente a la proporción o tasa autorizada, inclusive, cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A ó 3, tercer párrafo, de la misma ley.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, disponía que los contribuyentes a los que se retenga el impuesto debían de expedir comprobantes con la leyenda "**IMPUESTO RETENIDO DE CONFORMIDAD CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**". Dicha leyenda se incluía en el comprobante por escrito o mediante sello hasta el 30 de abril de 1999. A partir del 1 de mayo de dicho año, los comprobantes contienen la leyenda en forma impresa.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por otra parte, cabe señalar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado "... establece la obligación de presentar una declaración del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre de éste y dentro de los cuatro meses para las sociedades controladoras, la cual consiste básicamente en la concentración de las operaciones declaradas en los pagos provisionales."<sup>73</sup> Las personas físicas presentan esta declaración entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio.

En ese orden de ideas, podemos concluir que este impuesto es un gravamen al consumo, es decir, quien lo causa y paga es el consumidor final de los bienes y servicios gravados por el impuesto. Existen bienes y servicios por los que no se paga el impuesto al valor agregado, ya sea por estar exentos o porque les aplica la tasa de 0%; la diferencia entre éstos es que para quien enajena bienes o presta servicios exentos, el impuesto que eroga por sus compras, gastos, inversiones o importaciones no resulta acreditable; es decir, quien está en ese supuesto se convierte en consumidor final respecto de dicho impuesto erogado, y para quien le aplica la tasa de 0% si tiene el derecho de acreditar y recuperar, vía devolución o compensación, el impuesto erogado en sus compras, gastos, inversiones o importaciones.

### **3.3 Impuesto especial sobre producción y servicios**

En 1981, para ser exactos en diciembre de 1980, se inició una reforma fiscal que asesta un gran golpe a los teóricos del área fiscal, pues se introduce la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En efecto, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980 e inició su vigencia el 1º de enero del siguiente año.

Al entrar en vigor quedaron abrogadas las siguientes leyes:

- Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina
- Ley del Impuesto sobre Seguros
- Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados
- Ley del Impuesto sobre Teléfonos
- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos
- Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, y
- Ley Federal de Impuesto a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de bebidas alcohólicas.

<sup>73</sup> PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Op. Cit., página 428.

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

En la opinión de Eduardo A. Jonson Okhuysen, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es la más decepcionante y representativa del fracaso de la reforma fiscal del periodo presidencial de López Portillo. Menciona que la decepción consiste en que la introducen después de un año de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, traicionando el postulado de que gracias al impuesto al valor agregado, los impuestos especiales desaparecerían, tal como sucedió en 1980.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984, vigente a partir del 1º de marzo del citado año.

Por otro lado, cada año, en las reglas generales que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento del artículo 33, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se han considerado reglas relativas al impuesto especial sobre producción y servicios, entre otras, para establecer posibilidades de acreditamiento, recuperación o compensación del impuesto.

*Características del impuesto:*

"El impuesto especial sobre producción y servicios es un impuesto indirecto, especial, de tratamiento diferencial, semiplurifásico, no acumulativo, con posibilidades de autocontrol, sobre consumo, real, federal e instantáneo."<sup>74</sup>

Es indirecto, ya que el sujeto pasivo del impuesto puede trasladarlo a otras personas, de manera que no sufre el impacto económico de éste en forma definitiva. El Estado pretende gravar al receptor del servicio o consumidor, es decir, que hace recaer la obligación de enterar el impuesto al enajenante o prestador del servicio.

Es especial, ya que grava en forma específica determinadas actividades económicas.

Es de tratamiento diferencial, ya que establece tasas diversas para cada uno de los productos y servicios cuyo valor grava, así como por establecer operaciones no gravadas (exentas).

Es semiplurifásico, porque grava casi todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes o servicios, excepto algunas fases finales de consumo.

<sup>74</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal, Diccionarios Jurídicos Temáticos, ... Op. Cit. Volumen 3, página 738.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Es no acumulativo, porque se traslada el impuesto fuera del precio, registrándolo por separado en la contabilidad del contribuyente y acreditándose después, sin que forme parte del precio en la siguiente etapa de producción o distribución.

Tiene posibilidades de autocontrol porque existe o se genera interés en el contribuyente de exigir factura y traslado expreso del impuesto al proveedor.

Es sobre consumo, ya que grava la circulación y gasto de cosas que con el uso se extinguen o destruyen.

Es real porque no atiende a las características del sujeto obligado, ni del que soporta el gravamen al final, sino exclusivamente a las actividades relacionadas con los productos y servicios gravados.

Es federal, porque está establecido mediante la ley expedida por el Congreso de la Unión y se aplica en todo el país.

Es instantáneo, porque se causa cada vez que se verifica uno de los actos o actividades señalados como objeto del impuesto. Podría calificarse de periódico si atendemos a que el entero real de las cantidades cobradas se paga cada periodo mensual o trimestral, según corresponda.

"El impuesto en cuestión está basado en tres tipos de bienes y servicios, los cuales puede el Estado controlarlos muy bien: a) Productos monopólicos del Estado (teléfonos, petróleo, electricidad); b) Bebidas alcohólicas y tabaco (así como bebidas de jarabes, etc.) y c) Seguros."<sup>75</sup>

El día 1 de enero de 2002, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, misma que contempla la desaparición de la causación del impuesto en la etapa de la producción de las bebidas alcohólicas, para regresar al esquema de acreditamiento y pago del impuesto a su enajenación.

También introduce el gravamen y acreditamiento bajo base de efectivo, lo que implica pagar o acreditar el impuesto efectivamente cobrado o pagado, respectivamente, y la modificación del ejercicio para establecerlo mensualmente.

Además incorpora a nuevos contribuyentes al adicionar conceptos gravados, como la enajenación de determinados refrescos y jarabes y la prestación de servicios de telecomunicaciones.

<sup>75</sup> JOHNSON OKHUySEN, Eduardo A. Temas Fiscales, Editorial Pac, México, 1985, página 17.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **Elementos del impuesto especial sobre producción y servicios**

### **Sujetos**

Son sujetos del impuesto especial sobre producción y servicios todas las personas físicas y las morales que realicen actos o actividades gravadas por la ley.

### **Objeto**

Está constituido, según el artículo 1 de la ley en estudio, por los actos o actividades que realicen las personas físicas y morales, consistentes en la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación definitiva de los bienes señalados en dicha ley, así como la prestación de los servicios señalados en ella.

### **Base**

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la regla general es que la base del impuesto sea la contraprestación pactada, valor también aplicable a los puros y tabacos labrados, sin embargo, tratándose de cigarros o cigarros populares se deberá considerar el precio de venta al detallista de los mismos.

Congruentemente con la regla general, la base del impuesto será el valor de la contraprestación pactada efectivamente recibida.

### **Tasas del impuesto**

De acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto especial sobre Producción y Servicios, al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

**I.** En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

**A)** Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

- 1.** Con una graduación alcohólica de hasta 13.5°G.L. .... 25%
- 2.** Con una graduación alcohólica de más de 13.5° y hasta 20°G.L. .... 30%

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. .... 60%

**B) Alcohol y alcohol desnaturalizado. .... 60%**

**C) Tabacos labrados:**

1. Cigarros. .... 110%

2. Puros y otros tabacos labrados. .... 20.9%

**D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de esta Ley.**

**E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de esta Ley.**

**F) Gas natural para combustión automotriz: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos del artículo 2-C de esta Ley.**

**G) Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña .... 20%**

**H) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expandan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña. .... 20%**

**II. En la prestación de los siguientes servicios:**

**A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B), C), G) y H) de la fracción I de este artículo. En estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley. No se pagará el impuesto cuando los servicios a que se refiere este inciso, sean con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos del artículo 8 de la misma.**

**B) De telecomunicaciones y conexos. .... 10%**

De lo anterior, se desprende que a partir del 1 de enero, todos los cigarros pagaran la tasa del 110%, sin importar que se trate de cigarros populares (cuyo valor al público no excede de \$0.40 por cigarro). Anteriormente, estos últimos pagaban el 20.9%; sin embargo, el incremento al 110% será paulatino, como se muestra en los siguientes cuadros:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## a) Cigarros con filtro:

<b>AÑO</b>	<b>TASA</b>
2002	105%
2003	107%
2004	110%
2005	110%

## b) Cigarros sin filtro:

<b>AÑO</b>	<b>TASA</b>
2002	60%
2003	80%
2004	100%
2005	110%

Se incorpora como objeto de esta ley a la tasa del 20%, la enajenación de:

Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permiten obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

Adicionalmente, quedan gravados a la tasa del 10% algunos servicios de telecomunicaciones y conexos, dentro de los que se encuentran:

- Radiotelefonía móvil con tecnología celular y acceso inalámbrico fijo móvil.
- Radiolocalización móvil de personas o de bienes.
- Servicio de radiocomunicación especializada de flotillas.
- Servicio de televisión restringida.
- Cualquier otro servicio proporcionado por concesionarios o permisionarios de servicios de telecomunicaciones.

### Época de pago

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dicho impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones de bienes en donde el pago del impuesto especial sobre producción y servicios se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de

<p>TESIS CON FALLA DE ORIGEN</p>
--------------------------------------

encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito. Los pagos mensuales se realizarán con el carácter de definitivos.

### 3.4 Impuesto al activo

El impuesto al activo "Es el impuesto mínimo que deben pagar tanto las personas morales como las personas físicas por el valor neto de los activos con que cuenten para el desarrollo de sus actividades empresariales, y de arrendamiento en otros casos."<sup>76</sup>

El impuesto al activo surgió a fines de 1988, cuando los informes sobre la recaudación de los impuestos reportaron un alto índice de declaraciones presentadas por las empresas, aproximadamente 71%, con resultados fiscales negativos o con precaria utilidad fiscal, situación que definitivamente no reflejaba la realidad patrimonial y contributiva de los sujetos del impuesto debido al incremento en la frecuencia de aplicación de sus recursos en la adquisición de bienes inmuebles. Las consecuencias derivadas de esquivar el pago del impuesto sobre la renta se tornaron injustas para las empresas que si determinaban y enteraban su impuesto de manera objetiva, lo cual resultó perjudicial para el fisco, ya que no alcanzaba a cubrir los ingresos estimados en la Ley de Ingresos correspondiente. Por tal motivo, a partir de 1989 se contemplo el *impuesto al activo de las empresas* en el catálogo de leyes implícitamente integrado a la Ley de Ingresos de la Federación para aquel ejercicio. En 1990 se aplicaron reformas legislativas que cambiaron la denominación del tributo a la de *impuesto al activo*; se modificó el cálculo del impuesto en lo referente a la deducción inmediata y se estableció una exención en el pago de este impuesto para las personas no contempladas por el impuesto sobre la renta. En 1991 se agregaron como sujetos del impuesto los residentes en el extranjero a causa de los inventarios mantenidos por ellos en el territorio nacional y el reflejo de la inflación en la actualización de los terrenos. Durante 1992, las reformas legislativas al impuesto que se comenta, permitieron considerar el número de meses de utilización de los activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos cuando se trate del primero y último ejercicio de utilización de los mismos. También incluyó las rentas congeladas y las actividades deportivas o de enseñanza dentro de la exención. Por lo que respecta a 1994, se integró a la ley la posibilidad de solicitar y obtener la devolución del monto del impuesto pagado en los últimos 10 años. En 1995 se disminuyó la tasa del Impuesto al Activo de 2% a 1.8%, y se incluyó en un decreto de exención a diversos contribuyentes.

Se puede decir que el impuesto al activo es mínimo porque está íntimamente relacionado con el impuesto sobre la renta, en virtud de que éste es acreditable contra el impuesto al activo; en caso de que sea mayor el impuesto sobre la

<sup>76</sup> PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al., Op. Cit., página 453.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

renta, no se causará el impuesto al activo, y a la inversa, se convertirá en el mínimo a pagar, no obstante que la mecánica de acreditamiento puede generar la posibilidad de recuperación del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

### **Elementos del impuesto al activo**

#### **Sujetos**

Son sujetos del impuesto al activo, de acuerdo con el artículo 1 de la ley respectiva, quienes a continuación se mencionan:

- a) Personas Físicas residentes en México, que realicen actividades empresariales;
- b) Personas Morales residentes en México, incluyendo las integrantes del sistema financiero mexicano;
- c) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, a causa del activo atribuible a dicho establecimiento;
- d) Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes utilizados por los contribuyentes señalados en los incisos previos, y
- e) Residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

#### **Objeto**

Grava los activos propiedad de los sujetos señalados en la ley.

Se entiende por activo "...el conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por las mismas."<sup>77</sup>

#### **Base**

Valor promedio de activos de los contribuyentes (financiero, fijo, gastos y cargos diferidos, inventarios, etc.).

- Valor promedio de las deudas contratadas, excepto con empresas pertenecientes al sistema financiero mexicano.
- = Resultado Fiscal o Base Gravable

<sup>77</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal ... Op. Cit., páginas 10 y 11.

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

**Tasa**

Única, del 1.8%, aplicable sobre el valor del activo en el ejercicio.

**Época de pago**

Los pagos provisionales, que son los pagos a cuenta del impuesto del ejercicio que los contribuyentes gravados por el impuesto al activo están obligados a efectuar, deberán ser mensuales y enterarse dentro de los primeros 17 días del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago, respectivamente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo.

La declaración anual, se debe presentar dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, y las personas morales obligadas a pagar el impuesto al activo deberán presentar conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, la declaración donde se determine el impuesto al activo del ejercicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

Al impuesto al activo así determinado, le será acreditable el impuesto sobre la renta del ejercicio, que será la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo causados, cuando este último sea menor, bajo ciertas condiciones establecidas por la Ley del Impuesto al Activo.

Se puede acreditar<sup>78</sup> una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta pagado en el mismo ejercicio contra el impuesto al activo del ejercicio. La ley permite la solicitud de devolución de los montos enterados.

No hay obligación de contribución si el monto del impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio superó al del impuesto al activo determinado para el mismo periodo.

Los contribuyentes sujetos al impuesto al activo no están obligados a su pago mientras se encuentren en el periodo preoperativo ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

<sup>78</sup> **Acreditamiento de impuestos.** Consiste en restar al impuesto que se debe pagar, el impuesto cobrado por la autoridad hacendaria, mediante el procedimiento correspondiente.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### **3.5 Impuesto sobre automóviles nuevos**

Este impuesto se basa en la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, de la cual se desprenden los siguientes:

#### **Elementos del impuesto sobre automóviles nuevos**

##### **Sujetos**

"Son sujetos de este impuesto las personas físicas y las morales que enajenen automóviles nuevos de producción nacional e importen de manera definitiva automóviles al país."<sup>79</sup>

##### **Objeto**

Grava la enajenación de automóviles nuevos de producción nacional, así como los importados en forma definitiva.

Se considera que se efectúa la enajenación:

- a) Cuando el automóvil se envíe al adquirente; a falta de envío, cuando se haga la entrega material del automóvil.
- b) Cuando se haga el pago total o parcial del precio.
- c) Cuando se expida el comprobante de la enajenación.
- d) Al incorporarse el activo fijo o al transcurrir el plazo de un año.

Se consideran automóviles los de transporte hasta de 15 pasajeros; los camiones con capacidad de carga hasta de 4250 kilogramos, incluyendo los de tipo panel; así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

Son automóviles nuevos los que se enajenen por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o por el distribuidor autorizado.

No se consideran automóviles nuevos aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y que se devuelvan al enajenante.

<sup>79</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de derecho fiscal, ... Op. Cit., página 47.

Se entiende que son vehículos nuevos los que se enajenan por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o distribuidor, y los importados definitivamente al país.

### **Base**

Lo es el precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador o por sus distribuidores autorizados, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuento, rebajas o bonificaciones, sin incluir el impuesto al valor agregado causado por la enajenación.

Cuando se trate de importación definitiva la base para calcular el impuesto sobre automóviles nuevos será el precio de enajenación, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de lo que se tenga que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

### **Tasa**

La tasa aplicable es de 5% para los camiones con capacidad de carga hasta de 4250 kilogramos, incluyendo los tipos panel con capacidad máxima de 3 pasajeros, remolques y semirremolques tipo vivienda, al precio de enajenación del vehículo de que se trate.

Tratándose de automóviles y camiones con capacidad hasta de 15 pasajeros, al precio de enajenación del automóvil de que se trate se aplicará la tarifa establecida en el artículo 3º, fracción I, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

### **Época de pago**

Cuando se enajena un automóvil nuevo el impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de importaciones. La forma es por declaración y los contribuyentes podrán efectuar pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior. El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 3 meses siguientes al cierre del mismo ejercicio.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En caso de importación definitiva el pago del impuesto deberá hacerse en la aduana correspondiente, mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación, aunque éste se difiera por encontrarse el automóvil en depósito fiscal o en almacenes generales de depósito.

No se paga el impuesto sobre automóviles nuevos en la exportación con carácter definitivo de automóviles, en los términos de la legislación aduanera. Tampoco en la enajenación al público en general de automóviles compactos de consumo popular. También tratándose de la importación de vehículos en franquicia, en los casos que indica la legislación aplicable.

No procede la devolución ni la compensación de impuesto sobre automóviles nuevos, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

### **3.6 Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos**

Para entender este impuesto es importante conocer los siguientes conceptos:

Son automóviles importados los que corresponden al año modelo posterior al de la aplicación de la ley, al año modelo en que se efectúe la importación o a los 10 años modelos inmediatos anteriores.

El valor total del vehículo es "... el precio de enajenación que el fabricante, ensamblador o distribuidor cobran al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y demás contribuciones derivadas de la enajenación o importación del vehículo, sin tomar en cuenta rebajas, bonificaciones o descuentos en su precio."<sup>80</sup>

Las marcas de los vehículos son las denominaciones o distintivos que los fabricantes dan a sus vehículos para diferenciarlos de los demás.

El año modelo es el año de fabricación o ejercicio automotriz comprendido entre el 1 de octubre del año anterior y el 30 de septiembre del que transcurre.

El modelo del automóvil es aquella versión de la carrocería básica de 2, 3, 4 ó 5 puertas que se deriven de una misma línea. La carrocería básica es el conjunto de piezas metálicas o de plástico que configuran, externamente el vehículo y de la que derivan los diversos modelos.

La versión es cada una de las distintas presentaciones comerciales que tiene un modelo.

---

<sup>80</sup> Ibidem, página 505.

Las líneas pueden ser:

- a) Automóviles con motor de gasolina o gas hasta de cuatro cilindros.
- b) Automóviles con motor de gasolina o gas de seis u ocho cilindros.
- c) Automóviles con motor diesel.
- d) Camiones con motor de gasolina, gas o diesel.
- e) Tractores no agrícolas tipo quinta rueda.
- f) Autobuses integrales, y
- g) Automóviles eléctricos.

El peso bruto vehicular es el peso del vehículo totalmente equipado incluyendo chasis, cabina, carrocería, equipo y carga útil transportable.

### **Elementos del impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos**

#### **Sujetos**

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Tenencia o Uso de Vehículos, son sujetos del mismo *las personas físicas y las morales tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la misma*. Se presume que el propietario es el tenedor o el usuario del vehículo.

#### **Objeto**

Esta contribución grava la tenencia o uso de vehículos.

#### **Base**

La base del impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos se encuentra establecida en la fracción II, del artículo 1-A de la ley correspondiente, la cual señala que lo es el valor total del vehículo, es decir, el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que se deban cubrir por la enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

#### **Tasa o tarifa**

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Tenencia o Uso de Vehículos, cuando la enajenación o importación de vehículos nuevos se efectúe después del primer trimestre del año de





calendario, el impuesto causado por dicho año se pagará en las siguientes proporciones:

- I. El 75%, si la enajenación o importación se efectúa dentro del segundo trimestre del año.
- II. El 50%, si la enajenación o importación se efectúa dentro del tercer trimestre del año.
- III. El 25%, si la enajenación o importación se efectúa dentro del cuarto trimestre del año.

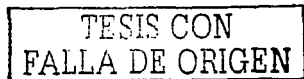
Cuando la enajenación o importación de vehículos nuevos se efectúe después del primer mes del año de calendario, el impuesto causado por dicho año se pagará en la proporción que resulte de aplicar el factor correspondiente:

### **Época de pago**

Los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas, salvo en el caso de vehículos nuevos o importados, supuesto en el que el impuesto deberá calcularse y enterarse a más tardar dentro de los quince días siguientes a aquel en que se adquirió o importó el vehículo. Se considerará que la adquisición se realiza en el momento en que se entregue el bien al adquirente o se expida la factura correspondiente, lo que suceda primero. El impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que se entienda primero, estatal, municipal o del Distrito Federal autorice el registro de dicho vehículo. Para aquellos vehículos que circulen con placas de transporte público federal, el impuesto se pagará en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal que el contribuyente tenga registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los contribuyentes de este impuesto no están obligados a presentar por dicha contribución, la solicitud de inscripción ni los avisos del registro federal de contribuyentes. No obstante lo anterior, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el citado registro para efectos del pago de otras contribuciones, deben anotar su clave correspondiente en los formatos de pago de este impuesto.

### **3.7 Impuesto sustitutivo del crédito al salario**

"A partir del 1° de enero de 2002 se estableció un nuevo impuesto denominado "impuesto sustitutivo del crédito al salario", a cargo de las personas físicas y



morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.<sup>81</sup>

En efecto, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, en su artículo Tercero Transitorio, contempla lo siguiente:

**"Artículo Tercero.** Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

**Único.** Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.

El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el

<sup>81</sup> PÉREZ CHAVEZ, José, et. al. Op. Cit., página 513.

párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 y 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún

TECNOLOGÍAS NO SALE  
FALLA DE ORIGEN BIBLIOTECA

país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

Disposiciones Transitorias del impuesto sustitutivo del crédito al salario

**Artículo Cuarto.** En relación con el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

**Único.** El impuesto establecido en el Artículo Tercero de este Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2002."

Una vez transcrito el artículo donde se establece el impuesto sustitutivo del crédito al salario, del mismo se desprende que los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presenten ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se realicen dichas erogaciones.

Los contribuyentes efectuarán el entero del impuesto relativo mediante la forma oficial 1-D1 "Pagos provisionales, mensuales y retenciones de impuestos federales 2002".

"Los empleadores podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros."<sup>82</sup>

Las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, tienen la obligación de determinar y pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario del ejercicio.

Esta obligación se cumplirá mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las fechas de pago las establecidas para el impuesto sobre la renta.

<sup>82</sup> Ibidem, página 516.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Cuando el impuesto sustitutivo del crédito al salario sea mayor que el crédito al salario pagado a los trabajadores, el empleador tiene dos opciones:

- Pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario.
- No pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario (en este caso, no se puede disminuir cantidad alguna por concepto del crédito al salario pagado a los trabajadores del impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros).

El impuesto sustitutivo del crédito al salario podrá deducirse en su totalidad como gasto para efectos del impuesto sobre la renta. Ello, en virtud de que el pago de este impuesto es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del empleador por derivar del pago de salarios a trabajadores, los cuales mediante su trabajo ayudan a que el empleador consiga los fines de su objeto social.

En caso de que se opte por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, tampoco se podrá disminuir del impuesto sobre la renta a cargo, el crédito al salario pagado a los trabajadores.

### **Elementos del impuesto sustitutivo del crédito al salario**

#### **Sujetos**

Son sujetos del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

#### **Objeto**

Las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.

#### **Base**

El total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**Tasa o tarifa**

Lo es la tasa del 3%.

**Época de pago**

Los pagos provisionales son mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se realicen dichas erogaciones.

El pago anual que es el impuesto del ejercicio, es deducido de los pagos provisionales del mismo; se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

**3.8 Impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios**

De igual manera, mediante la promulgación de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se introduce un nuevo impuesto denominado ***impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios***, que es de creación nueva y que se estudiara con profundidad en el siguiente capítulo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPÍTULO IV

### GRAVAMEN SOBRE ARTÍCULOS DE LUJO GRAVADOS CON EL IMPUESTO SUNTUARIO

#### 4.1 Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002

Ha causado un gran interés el nuevo impuesto sobre artículos suntuarios, debido a que nadie lo esperaba y menos que fuera diseñado como a continuación se comentará; impuesto que sin lugar a dudas afecta a las personas que adquieren los bienes llamados suntuarios.

Por otro lado, ha resultado sui generis el enterarse de este impuesto hasta su publicación en el Diario Oficial de la Federación, debido a que en las gacetas parlamentarias nunca apareció como un impuesto a discutirse.

Asimismo, ha resultado sorprendente la manera en que es incluido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, por medio de su Artículo Octavo Transitorio y no como una ley con luz y vida propia.

Al analizar este artículo se observará que es un impuesto muy parecido al impuesto al valor agregado, sólo que con algunas particularidades que lo hacen único dentro de nuestro sistema fiscal mexicano; de aquí que algunos comentarios se refieran a un impuesto al valor agregado a los artículos suntuarios de 20%.

En este capítulo se analizará en concreto el impuesto en comento, el cual, como ya se mencionó, es de nueva creación dentro de la legislación mexicana, pues fue establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, en su Artículo Octavo Transitorio, el cual a la letra se transcribe:

**"Octavo.** Se establece un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios a cargo de las personas físicas y las morales que en el territorio nacional realicen las actividades que a continuación se mencionan, cuando se lleven a cabo con el público en general:

- a) Enajenen bienes.
- b) Presten servicios.
- c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

d) La importación de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo, cuando se realice por el consumidor final.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señale este artículo la tasa que se establece en la fracción I. El impuesto al valor agregado y el que se establece en este artículo en ningún caso se considerarán que forman parte de dichos valores.

El cobro que el contribuyente haga de una cantidad equivalente al impuesto que se establece, a quien adquiera el bien, reciba el servicio o use o goce temporalmente el bien mueble, no se entenderá violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Se considera que la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, se llevan a cabo con el público en general, cuando en los comprobantes que se expidan por las actividades de que se trate, no se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado que se cause con motivo de dichas actividades o cuando los contribuyentes expidan por dichas operaciones los comprobantes simplificados, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación.

La aplicación de este impuesto se sujetará a lo siguiente:

I. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 5%, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

a) La enajenación de:

- 1) Caviar, salmón ahumado y angulas;
- 2) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor, rines de magnesio y techos móviles para vehículos así como aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- 3) Perfumes; armas de fuego; artículos para acampar; automóviles con capacidad hasta de 15 pasajeros con precio superior a \$250,000.00; accesorios deportivos para automóviles; prendas de vestir de seda o piel, excepto zapatos; relojes con valor superior a \$5,000.00; televisores con pantalla de más de 25 pulgadas; monitores o televisores de pantalla

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



plana; equipos de sonido con precio superior a \$5,000.00; equipo de cómputo con precio superior a \$25,000.00 y equipos auxiliares; agendas electrónicas; videocámaras; reproductor de videos en formato de disco compacto; equipos reproductores de audio y video con precio superior a \$5,000.00.

4) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales cuyo precio sea superior a \$10,000.00 y lingotes, medallas conmemorativas y monedas mexicanas o extranjeras que no sean de curso legal en México o en su país de origen, cuyo contenido mínimo de oro sea del 80%, siempre que su enajenación se efectúe con el público en general.

b) La prestación de los servicios siguientes:

1) Los de instalación de techos móviles para vehículos;

2) Los que permitan la práctica del golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades deportivas náuticas, incluyendo las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar por la práctica de esas actividades y el mantenimiento de las instalaciones, los animales y el equipo necesarios;

3) Las cuotas de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido;

4) Los de bares, cantinas, cabarés, discotecas, así como de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa, ya sea en el mismo local o en uno anexo que tenga conexión directa del lugar de consumo de bebidas alcohólicas al de alimentos aun cuando ambos pertenezcan a contribuyentes diferentes. Tratándose de establecimientos en donde se proporcionen servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, se considerará que el valor de estos últimos corresponde al 40% de la contraprestación cobrada, sobre la que se aplicará la tasa del 5%.

c) El uso o goce temporal de:

1) Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

2) Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esqui acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

3) Los bienes a que se refiere el subinciso 3 del inciso a) de esta fracción, en su caso.

II. El impuesto se calculará por ejercicios fiscales y los contribuyentes efectuarán pagos provisionales por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

III. Para determinar el valor sobre el que se aplicará la tasa del impuesto prevista en este artículo, así como el momento de causación, se aplicará en adición a lo dispuesto por este Artículo, lo establecido en la fracción IV del Artículo Séptimo precedente.

IV. Los contribuyentes que reciban la devolución de bienes enajenados u otorguen descuentos o bonificaciones, o devuelvan los anticipos o los depósitos recibidos con motivo de la realización de las actividades gravadas con este impuesto, disminuirán el monto del impuesto correspondiente a la devolución, descuento o bonificación, anticipo o depósito que hubiesen pagado, del impuesto causado en el mes en que reciban la devolución u otorguen los descuentos o bonificaciones, o devuelvan los anticipos o los depósitos, siempre que expresamente se haga constar la restitución en un documento que contenga los datos de identificación del comprobante de la operación original.

Cuando la transferencia de propiedad, la prestación del servicio o el otorgamiento del uso o goce de bienes muebles no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la disminución del impuesto efectivamente pagado, en los términos del párrafo anterior.

V. Para los efectos de este artículo, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte. Tampoco se considera enajenación la donación y los obsequios que efectúen las empresas con fines de promoción, siempre que sean deducibles o no acumulables para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En la enajenación de bienes el impuesto se causa en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de enajenaciones, para calcular el impuesto, se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

VI. Para los efectos de este artículo, se considera prestación de servicios:

a) La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

b) Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada como enajenación o uso o goce temporal de bienes muebles.

En la prestación de servicios el impuesto se causa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto.

VII. Para los efectos de este impuesto se entiende por uso o goce temporal de bienes muebles, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente dichos bienes, a cambio de una contraprestación.

En el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles a que se refiere este artículo, el impuesto se causa en el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes muebles, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

VIII. Los contribuyentes de este impuesto, además de las otras obligaciones previstas en este artículo, deberán expedir comprobantes por las operaciones que realicen de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

El impuesto que se establece en este artículo, no formará parte de los valores para los efectos del impuesto al valor agregado."

Del precepto antes transcrito, se desprende que a través del mismo, el legislador establece un nuevo impuesto de carácter especial, pues grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de determinados bienes muebles así como la importación de otros, los cuales son considerados como suntuarios o de lujo. En ese orden de ideas, es evidente que el impuesto del cual se habla carece de los elementos constitucionales necesarios para su aplicación, ya que a la simple vista en un solo artículo transitorio de forma limitada se pretende aplicar un impuesto de carácter especial.

Dicho precepto transitorio, al establecer el llamado "impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios" determina los aspectos que a continuación se mencionarán, particularmente los referidos a la carga tributaria del 5% sobre la contraprestación pactada respecto de la enajenación de bienes y la prestación de servicios.

El impuesto suntuario se establece a cargo de las personas físicas y las morales que en el territorio nacional realicen tales actividades.

Que tales actividades se lleven a cabo con el público en general.

Se considera que las actividades que genere el impuesto indicado, se llevan a cabo con el público en general cuando "... en los comprobantes que se expidan por tales actividades no se trasladen expresamente y por separado el impuesto al valor agregado que se cause o cuando los contribuyentes expidan por dichas

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

operaciones los comprobantes simplificados, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.<sup>83</sup>

Asimismo, los contribuyentes del referido impuesto, deben efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Para confirmar el dicho de que es un impuesto de bases débiles e inconstitucionales, cabe señalar que en estricto sentido, no existe una exposición de motivos en la cual se exprese por el legislador las razones para la existencia de un nuevo impuesto especial, tal como se expone en el siguiente punto.

#### **4.2 Exposición de motivos del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002**

A decir verdad, no existe una real exposición de motivos, sino simplemente una minuta con proyecto de Decreto que establece la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, procedente de la H. Cámara de Diputados en relación con la iniciativa presentada por el titular del Poder Ejecutivo Federal, de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la LVIII Legislatura del Senado de la República.

En efecto, de la somera lectura que se realice al Diario de Debates del Período Extraordinario de la Cámara de Diputados y al Diario de Debates de la Sesión Permanente Extraordinaria de la Cámara de Senadores, ambos de fecha 31 de diciembre de 2001, así como el propio Dictamen de las Comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de esta última Cámara, se puede corroborar que el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suentarios tuvo su origen y discusión inicial en la Cámara de Senadores, cuando en la especie, como se sabe, y en estricta observancia del artículo 72, inciso h), de nuestra Carta Magna, su discusión debió haber iniciado en la Cámara de Diputados.

Ello es así, ya que la minuta con proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002 aprobada por la Cámara de Diputados que fue enviada a la Cámara de Senadores, que en el caso de contribuciones suele ser la Cámara Revisora, no contenía el Artículo Octavo Transitorio.

Se afirma lo anterior, ya que la minuta de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos del Senado de la República, al efecto, en su parte conducente, señala lo siguiente:

<sup>83</sup> Ibidem, página 437.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"A las comisiones que suscriben, fue turnada para su estudio y dictamen, la Minuta con proyecto de Decreto que establece la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, procedente de la H. Cámara de Diputados en relación con la iniciativa presentada por el titular del Poder Ejecutivo Federal, en términos de lo dispuesto por el Artículo 71, fracción I, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..."

## DICTAMEN

### I.- CONSIDERACIONES PRELIMINARES

(...)

Finalmente las Comisiones consideran que ciertos bienes y servicios deben ser gravados con un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios con una tasa de 8%. Se ha tenido cuidado en incorporar únicamente bienes y servicios que reflejen una capacidad contributiva superior. Para lograr lo anterior, se propone adicionar un artículo octavo transitorio para quedar como sigue: "..."

En dicha minuta, las comisiones indican que se han establecido los bienes y servicios que se consideran como suntuarios, a través de los cuales se refleja la capacidad económica de los contribuyentes, lo cual es del todo incorrecto, pues de la lectura del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se desprende una serie de artículos y servicios que no siempre pueden ser considerados como suntuarios o de lujo, ya que ese calificativo es muy subjetivo.

Asimismo, es de señalarse que, cuando se discutió por parte de la Cámara de Diputados la Minuta con Proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, enviada por la Cámara de Senadores, los Diputados al respecto manifestaron que las modificaciones realizadas por el Senado de la República a la Minuta con proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, aprobada por la Cámara de Diputados, constaba de un conjunto de nuevos Artículos Transitorios, el Séptimo, Octavo y Noveno.

Entonces, la circunstancia en comento, tuvo su debate en la propia Cámara de Diputados, ya que cuando se discutió por parte de dicha Cámara la Minuta con Proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, enviada por la Cámara de Senadores, los Diputados al respecto manifestaron que el agregar el Artículo Octavo Transitorio era una aberración por ser una reforma inútil que no tendría eficacia por sus vicios propios al violar fragementemente el artículo 72, inciso h), constitucional, por lo que todos los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

afectados por dicha reforma ganarían en el juicio de garantías, por el efecto de haber sido creado en una instancia distinta a la de donde inicialmente debió haber surgido.

En ese orden de ideas, la Minuta con proyecto de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2002, que envió la Cámara de Diputados a la de Senadores no contenía iniciativa o discusión alguna por lo que se refiere al impuesto suntuario; es más, ni siquiera se hace alusión a él, por lo que al haberlo creado e incorporado la Cámara de Senadores mediante un artículo transitorio, ello es en franca violación del artículo 72, inciso h), constitucional.

Resulta del todo inconstitucional el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, puesto que el legislador tributario no dio a conocer las causas por las que consideró las hipótesis previstas en el mismo como suntuarias.

Así entonces, es evidente que no existió un verdadero estudio para establecer este nuevo impuesto especial, y por lo tanto, no existen razones específicas del por qué imponer un impuesto sobre la enajenación y prestación de ciertos productos y servicios, que el legislador considero como de lujo, así como otras actividades que considero también de exclusividad.

#### **4.3 Elementos del impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios**

Para que un impuesto cumpla con las garantías de legalidad y seguridad jurídica, debe contener claramente todos y cada uno de los elementos definidos por la doctrina, los cuales son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; en el caso concreto, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, establece los siguientes elementos, a saber:

##### **Sujetos:**

Las "Personas físicas y morales que realicen ciertas actividades en territorio nacional".<sup>84</sup>

Cabe señalar que el sujeto pasivo formal es el comerciante o empresario, que es el encargado de realizar el hecho imponible, pues retiene el tributo o lo repercute del sujeto pasivo material que es el cliente o consumidor, verdadero titular de la capacidad económica o contributiva objeto del gravamen, que es el sujeto que realmente paga el tributo.

<sup>84</sup> CORONA FUNES, Ernesto. Reformas fiscales 2002. Editorial Gasca sicco, 2002, página 359.

El sujeto pasivo material, es decir, el repercutido, titular de la capacidad económica o contributiva objeto de gravamen, es el cliente o consumidor.

**Objeto:**

Son objeto de este impuesto las actividades siguientes que se lleven a cabo con el público en general:

- a) Enajenen bienes;
- b) Presten servicios;
- c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles, y
- d) La importación de los bienes a que se refiere la fracción I del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, cuando se realice por el consumidor final.

**Base:**

El valor de las operaciones realizadas, ya sea por la venta de los bienes o la prestación del servicio.

**Tasa o tarifa:**

La Tasa aplicable al impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios es del 5%.

**Época de pago:**

En el momento en que se realicen las actividades referidas.

A simple vista podría decirse que el impuesto en estudio sí cumple con cada uno de los elementos señalados, pero a decir verdad, en el momento de aplicarlo, surgen dudas, pues dichos elementos no se encuentran claramente establecidos en el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, como más adelante se señalará.

**4.4 El impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, un impuesto indirecto**

En atención al punto precedente, donde se definieron los elementos del impuesto en estudio, se puede calificar como un impuesto indirecto, en virtud de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



que se realiza por medio de la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero, esto es, al consumidor final de los bienes o servicios enlistados en el Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2002.

Se define como un impuesto indirecto, por las siguientes razones:

- Se disimula el impuesto bajo el precio de las cosas.
- Grava a la mayoría de la población, salvo algunas excepciones como más adelante se verá.
- Se puede aumentar su rendimiento con una elevación de cuotas.
- Es voluntario y cómodo para algunos, ya que determinado tipo de contribuyentes pueden acreditar el impuesto cuando adquiere los bienes o servicios gravados, es decir cuando se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado.
- Pesa más sobre las clases de escasos recursos, pues si no se traslada el impuesto al valor agregado, se paga el impuesto suntuario.
- Encarece los productos y servicios de manera excesiva.

En ese orden de ideas, se llega a la conclusión de que el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios es un impuesto indirecto, puesto que el mismo es cubierto por el adquirente de los bienes o servicios en él señalados al momento de efectuar el pago por dicho bien o servicio; como ejemplo de ello, se puede señalar a un sujeto que va a un almacén y compra un perfume, al momento de hacer su pago le cobrarán el precio neto del mismo y a su vez el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, esto es el 5% sobre el valor neto del producto.

Elo, de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, donde se establece la formula para su determinación, que es la siguiente, respecto de la enajenación de bienes:

	Base del impuesto
(x)	Tasa de 5%
(=)	<u>Impuesto suntuario por la enajenación de bienes</u>

Asimismo, se puede señalar como ejemplo el caso de que una persona que vacaciona en algún puerto del país, y renta una motocicleta acuática, al hacer el

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

pago respectivo, se le cobrara el 5% adicional sobre el precio pactado, en base a la siguiente fórmula:

Prestación de servicios:

	Base del impuesto
(x)	<u>Tasa de 5%</u>
(=)	<u>Impuesto suntuario por la prestación de servicios</u>

Asimismo, se consideran impuestos indirectos aquéllas contribuciones que trasladan su pago a una tercera persona llamada **CONSUMIDOR**, por lo que el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios es considerado como una contribución que se aplica sobre **EL CONSUMO** de bienes y servicios suntuarios; los cuales están enlistados dentro del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2002.

#### 4.5 Determinación de los bienes y servicios suntuarios

Con fecha 14 de enero de 2002, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, en la cual se hizo necesario efectuar algunas precisiones en las reglas ahí señaladas, a efecto de que la aplicación del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios queden reguladas con mayor precisión en el nuevo Título 14.

En efecto, en dicha Resolución se establece que tratándose de la prestación de servicios de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa, en los términos establecidos en el subinciso 4) del inciso b) de la fracción I del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, los contribuyentes deberán estar a lo dispuesto por la regla 14.1, que establece:

**A.** Los contribuyentes que expidan comprobantes trasladando en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado, que amparen la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles a que se refiere la fracción I, del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, tendrán por cumplida la obligación de cerciorarse de los datos de la persona a cuyo favor se expiden dichos comprobantes a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 29 del Código, cuando conserven copia de la cédula de identificación fiscal de la persona a cuyo favor se expida y de un escrito firmado por la persona que recibe el bien o el servicio dirigido al Servicio de Administración Tributaria, en el que dicha persona manifieste, bajo protesta de decir verdad,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que el valor de la operación será aplicado como deducción para los fines del impuesto sobre la renta y que el monto del impuesto al valor agregado trasladado correspondiente será acreditado por la persona a favor de quien se expide el comprobante, haciéndose sabedor de las penas en que incurrirán quienes declaren con falsedad. En el escrito respectivo se deberá asentar el número del folio del comprobante que ampare la operación y la fecha del mismo. No será necesario obtener el escrito de referencia, cuando los pagos se realicen por personas morales mediante transferencia electrónica de fondos de la cuenta de la persona a cuyo favor se expida el comprobante, a la cuenta de la persona que lo extienda, ni cuando los pagos se realicen mediante cheque nominativo de la cuenta de la persona a cuyo favor se expida el comprobante, para abono en cuenta de la persona que lo extienda y se encuentre impresa en el esqueleto del cheque la clave del Registro Federal de Contribuyentes del librador, debiendo conservar copia fotostática del mismo.

En adición a lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán conservar una copia de la credencial para votar del Registro Federal de Electores o del pasaporte de la persona que reciba el bien o el servicio. La copia de la identificación mencionada no será exigible cuando los pagos se realicen mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios. En el caso de que el comprobante se extienda a nombre de una persona física, la tarjeta deberá corresponder a dicha persona; cuando el comprobante se extienda a nombre de una persona moral, deberá emplearse una tarjeta empresarial o corporativa de dicha persona. En el comprobante fiscal deberá asentarse el número de la tarjeta.

Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles a que se refieren los incisos a) y c) de la fracción I, del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, cuando un tercero solicite la expedición del comprobante fiscal a que se alude en el primer párrafo de este apartado, y éste solicite que el comprobante se expida a nombre de la persona por quién actúa, deberá además, estarse a lo dispuesto por el primer párrafo de la regla 2.4.11.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado no libera a los contribuyentes del cumplimiento de los demás requisitos que establecen las disposiciones fiscales para la procedencia de las deducciones para los efectos del impuesto sobre la renta o para acreditar el impuesto al valor agregado.

**B.** Los contribuyentes del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, respecto de los bienes y servicios a que se refiere la fracción I, del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, deberán incluir el impuesto en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, salvo tratándose de automóviles.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**C.** Cuando los comprobantes a que se refiere el primer párrafo del apartado A de esta regla se expidan a nombre de alguna dependencia de los Poderes Legislativo, Judicial o Ejecutivo de la Federación, así como de sus órganos descentralizados u organismos descentralizados, los tribunales administrativos, el Instituto Federal Electoral, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, de las Entidades Federativas o de los Municipios, así como de sus órganos desconcentrados u organismos descentralizados, se entiende que en las actividades que amparen dichos comprobantes se causa el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, aun y cuando se solicite la separación del impuesto al valor agregado.

**D.** Quienes enajenen los bienes, presten los servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles, a que se refiere la fracción I, del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, para los efectos de expedir el comprobante fiscal con el traslado en forma expresa y por separado del impuesto al valor agregado, podrán optar en sustitución del cumplimiento de los requisitos a que se refiere el apartado A de esta regla, por trasladar en forma expresa y por separado el impuesto establecido en el numeral citado. Quienes ejerzan esta opción deberán llevar un registro específico de estas operaciones.

El impuesto trasladado será acreditable contra el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre la renta a cargo de las personas morales o de las personas físicas por las actividades empresariales o profesionales que realicen o contra el impuesto al activo. Dicho acreditamiento procederá en la proporción en que la erogación sea deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

La regla 14.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal indica que para los efectos de lo dispuesto por el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no se pagará el impuesto por los intereses que, en su caso, se generen, tratándose de pagos en parcialidades, cuando los contribuyentes paguen el impuesto por el valor total de la contraprestación, excluyendo los intereses, en la declaración que corresponda, conforme a la fecha de la operación de que se trate.

La Regla 14.3 de la Resolución, indica que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3), de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se entiende por perfumes:

La mezcla de productos aromáticos de origen natural o sintético, diluidos generalmente en alcohol y otros vehículos inertes para ser aplicada en la piel, así como los productos líquidos que pueden contener alcohol y otros ingredientes que determinan su acción específica.

Dentro de esta categoría quedan comprendidas las aguas de tocador y lociones con perfume.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De acuerdo con la Regla 14.4 de la Resolución, para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se entiende por artículos para acampar, aquellos que estén diseñados con ese objeto, tales como casas de campaña, bolsas de dormir, mobiliario, lámparas, mochilas y arneses, juegos de cubiertos, cantimploras, navajas y cuchillos, entre otros.

Asimismo, a través de la Regla 14.5, de la Resolución mencionada, se establece que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se entiende por accesorios deportivos para automóviles, aquellos que estén diseñados con ese objeto.

Mediante la Regla 14.6, se establece que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3), de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, quedan comprendidas en las prendas de vestir de seda o piel, aquéllas cuyo principal componente sea la seda o piel, incluso cuando el uso de dichas prendas sea sobre otras prendas. No quedan comprendidas las bolsas, carteras, billeteras ni monederos.

En la Regla 14.7, dice que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, el concepto de zapatos comprende cualquier calzado que no cubra el tobillo.

Asimismo, en la Regla 14.8, se establece que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se entiende que el equipo de cómputo comprende la unidad central de proceso, así como cualquier otro aditamento o dispositivo de entrada o salida que se enajene conjuntamente con aquélla. Cuando se enajene cualquier dispositivo o aditamento, de cómputo, en forma separada de una unidad central de proceso, se entenderá como equipo auxiliar. No quedan comprendidos en el equipo auxiliar los artículos que se denominan consumibles informáticos, tales como discos flexibles, discos compactos y cartuchos de tinta para impresoras.

Por último, la Regla 14.9, establece que para los efectos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso a), subinciso 3) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, estarán afectos al pago del impuesto que establece dicho numeral la enajenación de oro, joyería, orfebrería, así como las piezas artísticas u ornamentales, cuando el precio de enajenación en todos los casos sea superior a \$10,000.00.

Los términos joyería y orfebrería comprenden las perlas naturales o cultivadas; las piedras preciosas o semipreciosas, ya sea naturales, sintéticas o reconstituidas; las manufacturas de los metales preciosos de oro, plata, platino,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

iridio, osmio, paladio y rutenio; así como los chapados de metales preciosos. Se consideran manufacturas de metales preciosos, las aleaciones que contengan uno o varios metales preciosos, siempre que el peso del metal precioso o de uno de los metales preciosos sea superior o igual al 2% del peso de la aleación.

Como se puede observar, a través de la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, que fue expedida por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Subsecretario del Ramo, se dan a conocer diversas Reglas, en las cuales se establece el mecanismo para aplicar el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, así como las definiciones de los distintos términos empleados por el legislador en el mencionado Artículo Transitorio, pues se establece lo que se debe entender por perfumes, artículos para acampar, accesorios deportivos para automóviles, prendas de vestir de seda o piel, zapatos, equipo de cómputo, oro, joyería, orfebrería.

A través de la expedición de esta Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2000, se demuestra que el Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, fue creado sin haberse estudiado como es debido, pues a unos cuantos días de haber sido publicado en el Diario Oficial de la Federación, surgieron ininidad de dudas por parte de los contribuyentes, respecto de los artículos señalados como suntuarios en dicho transitorio, por lo que fue necesario aclarar cada uno de los conceptos ahí contenidos, lo cual se hizo a través de una Resolución Miscelánea, cuando lo correcto hubiera sido que todos esos conceptos vinieran incluidos en un ordenamiento propio del impuesto suntuario, como lo es una ley específica en la cual se regulará todo lo referente a dicho impuesto.

De lo mencionado con anterioridad, se puede decir que el Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no cumple con el requisito de legalidad, pues los elementos necesarios para su aplicación no se encuentran contenidos en una ley formal y materialmente legislativa, sino solamente en una Resolución emitida por una autoridad administrativa, como lo es el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **4.6 Inconstitucionalidad del precepto**

Como ya se señaló en puntos precedentes, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no cumple con determinados requisitos para considerarse como una contribución creada

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

con apego a la ley, es decir, que no respeta el principio de legalidad; sin embargo, no es solo eso lo que afecta su constitucionalidad, sino también que dicho impuesto no cumple con los requisitos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el mismo es violatorio de las garantías de proporcionalidad y equidad, pues no se toma en cuenta la capacidad contributiva de consumidor ni se da un trato igual a los iguales, como a continuación se señala.

El artículo 31 constitucional, en su fracción IV, impone a todos los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este precepto, en correlación con el artículo 1 de la propia Carta Magna, establece sin duda alguna el principio de igualdad de todos los gobernados, del cual incuestionablemente deriva la necesidad de un trato igualitario a todos y cada uno de ellos, como base de la proporcionalidad y legalidad a la cual se refiere el precepto en comento, cuando impone la obligación de que sean proporcionales las cargas tributarias que los mexicanos deben cubrir. En consecuencia, tal precepto establece los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, los cuales en muchas ocasiones no se cumplen a cabalidad en las contribuciones que impone el Estado, en específico el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que está en estudio, pues viola las garantías del diverso 31, fracción IV, constitucional, como se demostrará en los siguientes puntos:

### ***Principio de proporcionalidad***

El principio de proporcionalidad radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto en función de su capacidad económica; es decir, que pague más quien tenga mayor capacidad contributiva. Por su parte, la equidad consiste medularmente en que las disposiciones legales que establecen contribuciones deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los supuestos normativos para que surja a la vida jurídica el hecho generador del tributo.

En la especie, no se aplica el impuesto suntuario en atención a la capacidad tributaria de quienes resultan afectados por su aplicación, pues toda la diferencia entre lo lujoso o lo suntuario ante lo normal u ordinario, se basa en una capacidad de ocupantes o en el precio de un vehículo subjetiva y unilateralmente considerados y, además, para aplicarse también en forma discriminatoria a un universo particular e impreciso que el legislador denomina "público en general", al que pertenecen todos aquellos que habrán de pagar dicho impuesto y que generalmente son quienes tienen menores recursos o menores ingresos, en tanto que se privilegia con no causarse tal carga tributaria

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

cuando se trata de personas que pueden deducir tanto el impuesto al valor agregado como el propio impuesto, mediante el cumplimiento de ciertas formalidades.

Como se ha dicho, la fracción IV, del artículo 31 constitucional, impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación y de la entidad federativa y municipal en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Estos principios de proporcionalidad y equidad se quebrantan claramente en el transitorio en estudio, toda vez que no se determina con criterio lógico de aceptación razonable y de fundamento inobjetable, las razones por las cuales se consideran como bienes suntuarios los señalados en el Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.

La idea de lo suntuario, como la de la belleza o de la verdad, se basan en criterios estrictamente personales y subjetivos; esto es, son abstracciones incompatibles con normas jurídicas a través de las cuales se plantean presupuestos hipotéticos y consecuencias fácticas, generados para ser aplicados en realidades. Lo que es de uso normal u ordinario para unos, bajo la óptica de otros puede resultar suntuario, lo que es muy propio de la estructura social y de la distribución de los recursos económicos, fenómenos necesariamente heterogéneos. No hay entonces ningún fundamento aceptable para crear, como se creó, por el Congreso de la Unión, un nuevo impuesto especial a la enajenación de bienes y la prestación de servicios suntuarios, y mucho menos en un régimen de carácter económico que se inspira en el contenido de las garantías individuales y en el respeto a la libertad económica.

Al no haber fundamento aceptable para la creación de un nuevo impuesto sobre la enajenación de bienes suntuarios, no se atiende a la capacidad tributaria de quienes resultan afectados con este nuevo impuesto de lujo, ya que los que resienten los efectos de su aplicación no son precisamente los que tienen mayor aplicación tributaria, lo que olvidó o soslayó el Congreso de la Unión al establecer la carga tributaria que se cuestiona.

La condición de ser abstracta, impersonal y general que doctrinariamente tiene referida la ley, considerando este término en su sentido más amplio, no supone que su contenido también sean abstracciones, subjetivismos, apreciaciones que no puedan ser aplicadas en una forma clara y precisa a las diversas hipótesis que plantean sus diversos preceptos, los que deben ser nítidos y de sentido plenamente captable, ya que de otro modo se corre el riesgo de que para cada caso concreto se pueda aplicar la hipótesis normativa que, también subjetivamente, se considere que opera en el caso particular, lo que haría de los ordenamientos legales que adolecieran de tal vicio estructuras imposibles de aplicar bajo principios de seguridad jurídica.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Es precisamente ésta la razón por la cual la disposición transitoria cuestionada deviene contraria a las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, esta última en la medida en que lo confuso e impreciso del término "suntuario" que se incluye en su texto, impide hacer una interpretación y aplicación del mismo precepto, y, la primera porque con ello se viola la fracción IV del artículo 31 constitucional, al impedir determinar la proporcionalidad y equidad con las que debería aplicarse dicha carga tributaria, lo que necesariamente también implica una violación directa a este precepto de la Carta Magna.

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido en numerosas tesis que por proporcionalidad debe entenderse el que el legislador debe atender a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto revelada por el hecho imponible, debiendo existir una estrecha correlación entre este último y la tasa o tarifa del impuesto.

Corresponde citar la tesis de jurisprudencia número 109/99, que se consulta en la página 22 del Tomo X, Noviembre de 1999, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Novena Época, que es del tenor literal siguiente:

**"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** 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 de un 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 hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve."

Asimismo, sirve de apoyo a lo anterior la Tesis número 275, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la Séptima Época, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página 256, que a la letra establece:

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN 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 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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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 cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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 Tolteca, 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."

Asimismo, es aplicable la tesis de jurisprudencia número 170 correspondiente a la Séptima Época, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página 171, que es del rubro y texto siguientes:

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos."

Resulta palmaria la violación de la garantía de proporcionalidad de los impuestos, pues se desprende del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, pues la aplicación del mismo, se da en función de la situación fiscal en la que se encuentren las personas que adquieran los bienes o soliciten la prestación del servicio, sin que se respete la estrecha correlación que nuestra Suprema Corte exige entre el hecho imponible y la aplicación de la tarifa del impuesto.

### ***Principio de equidad***

En cuanto al principio de equidad, la jurisprudencia y la doctrina son acordes en señalar que ésta se traduce en la igualdad de trato de la ley, a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, lo que significa que las normas deben de dar un trato igual a situaciones análogas, o uno diverso a personas que estén en situaciones dispares.

El principio de equidad se configura como uno de los valores superiores de todo ordenamiento jurídico, pretendiendo evitar que existan disposiciones legales 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 sujetos jurídicamente iguales.

Es importante hacer notar que el propio Pleno de nuestro más Alto Tribunal, ha establecido en jurisprudencia firme, los elementos que se desprenden de la equidad tributaria contenida en la fracción IV, del artículo 31 constitucional. Independientemente de que más adelante se transcriba la Jurisprudencia en cuestión, dichos elementos son los que a continuación se detallan:

- No toda desigualdad de trato por ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

- A iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

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.

La equidad totalmente, es 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 gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien, el precepto en estudio no cumple con los anteriores requisitos, pues, por una parte, permite la deducción de un gasto y por otra, lo prohíbe cuando las actividades gravadas se realicen con el público en general, a pesar de que la obligación fiscal tiene la misma naturaleza, pues lo que se trata de gravar es la adquisición de bienes o la prestación de servicios suntuarios, por lo que los contribuyentes obligados a pagar el impuesto suntuario, se encuentren en la misma situación jurídica frente a la ley, sin embargo, son colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable y los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos.

Es aplicable a lo antes expuesto, la tesis que a continuación se transcribe:

**"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en la misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974,  
Primera Parte, Pleno, páginas 321 y 322."**

En el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se establece que dicho impuesto deberá ser cubierto cuando las actividades en él señaladas se lleven a cabo con el público en general, por lo que se considera que la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, se llevan a cabo con el público en general, cuando en los comprobantes que se expiden por las actividades de que se trate, no se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado que se cause con motivo de dichas actividades o cuando los contribuyentes expidan por dichas operaciones los comprobantes simplificados, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación.

En pocas palabras, si una persona física o moral adquiere un bien y se le desglosa el impuesto al valor agregado, no es público en general y por lo tanto no causará el impuesto, debido a que estos bienes que son utilizados en una actividad empresarial o profesional son para vender o prestar el servicio y por ese hecho no son suntuarios.

Para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias, esto es, que reciban un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, derecho a deducciones y aplicación de tasa, actos exentos, entre otros.

En el caso de los impuestos indirectos, como es el caso del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, se cumple con la garantía de equidad, cuando a determinados sujetos que realizan ciertas actividades gravadas, como puede ser, la enajenación de bienes o la prestación de servicios, se les da el mismo tratamiento, de manera que otros, que precisamente guardan una relación de igualdad ante la ley. Por lo cual, el principio de equidad no se respeta, cuando existen iguales supuestos de hecho, sin corresponder idénticas consecuencias jurídicas, pretendiendo el legislador no gravar con el citado impuesto, a ciertos sujetos, que ante otros, son jurídicamente iguales ante la Ley.

En efecto, en términos del Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se establece una tasa del 5% sobre la enajenación de bienes y la prestación de servicios de carácter suntuarios, mientras que a otros bienes o servicios que implican mayor lujo sin justificación objetiva y razonable alguna, perdiendo todo juicio de equilibrio, no se les grava con el tributo en cuestión.

Así se demuestra que a determinados contribuyentes, como es el caso específico de los restaurantes que venden bebidas alcohólicas distintas a la

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

cerveza y vino de mesa, se les otorga un tratamiento distinto, dejándolos en estado de desigualdad frente a otros contribuyentes que también presten el servicio de restaurantes, con la única característica de que sol venden cerveza y vino de mesa, cuando en la especie, se trata de sujetos jurídicamente iguales.

En efecto, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, a través de su Artículo Octavo Transitorio, obliga al pago del impuesto en cuestión a los sujetos que prestan el servicio de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, y establece de la misma manera, que no se grava la prestación del servicio de restaurantes en los que se vendan sólo cerveza y vino de mesa.

De esta manera, el propio Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, establece como objeto no gravado, la prestación del servicio de restaurantes en los que se vendan cerveza y vino de mesa, circunstancia la anterior que resulta ser totalmente inequitativa, pues si la prestación del servicio de restaurante es la misma solo que además de la cerveza y vino de mesa se vendan otras bebidas alcohólicas, lo equitativo hubiera sido que ambas recibieran el mismo trato, pues a final de cuentas el consumidor es quien paga el impuesto a que se ha hecho referencia, independientemente de que consuma o no otro tipo de bebidas. Pues nos encontramos ante sujetos jurídicamente iguales, que solicitan el mismo servicio: el de restaurantes.

El contenido de la citada disposición es del todo inequitativo, toda vez que pretende dar un tratamiento jurídico distinto a sujetos que se encuentran en las mismas condiciones. Ello es así, ya que basta pensar, con el mismo criterio seguido por el legislador tributario, para que un sinnúmero de prestaciones de servicios también se pueden considerar como servicios suntuarios, tales como, la prestación de un servicio jurídico, la prestación de un servicio médico u hospitalario, la prestación del servicio de enseñanza privada, la prestación de un servicio de ingeniería o arquitectura, la prestación de un servicio de tecnología, la prestación de un servicio de mensajes, la prestación de un servicio de asesoría, por nombrar sólo algunos, lo que sin lugar a dudas, pone a la luz la inconstitucionalidad del artículo en estudio, pues de ningún modo alguno, se atiende el motivo para gravar algunas prestaciones de servicios por ser "suntuarios", como lo son las actividades señaladas en el dispositivo en estudio, y no gravar a otras, tales como las nombradas con anterioridad.

El impuesto en estudio, pretende en su denominación gravar lo "suntuario", sin que, en parte alguna del texto que lo regula, defina o precise los criterios, lineamientos o elementos rectores para establecer qué debe entenderse por dicho concepto. En cambio, pese a que el párrafo primero de la norma que fija el impuesto, establece, en términos generales, las actividades gravadas, entre ellas, la de prestación de servicios, pretende el propio precepto que el gravamen se aplique no a todos los que realizan el hecho imponible, sino

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



únicamente a categorías arbitrarias y caprichosas de contribuyentes, al parecer para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sin sustentarse en bases o en criterios objetivos que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría; violando con ello abiertamente la tesis de jurisprudencia firme en que nuestra Suprema Corte de Justicia ha interpretado con claridad meridiana lo que debe entenderse por equidad tributaria.

Por otra parte, el impuesto en estudio es inequitativo, pues sin precedente en la legislación impositiva mexicana, el tributo sólo se genera dependiendo del régimen fiscal del que recibe el servicio o, peor aún, depende su causación de la conducta que éste adopte. Además de que en este aspecto se vulnera el principio de certeza de los impuestos, característica que forma parte de la garantía de legalidad de las contribuciones, y con lo cual se produce una situación profundamente inequitativa, pues siendo iguales por ejemplo, todos los comensales de los restaurantes, en cuanto prestatarios del mismo servicio, sólo las operaciones efectuadas con aquellos que no requieran factura generarán el impuesto.

Como se ve inconstitucionalmente, la causación se hace depender de la conducta que adopte el destinatario de la actividad gravada, creándose la inequidad total, pues tanto quien requiera o quien no requiera factura con impuesto al valor agregado desglosado, está en igual situación y, sin embargo, el inconstitucional precepto exige que el tributo sólo se cause si no se solicita el traslado expreso y por separado del impuesto al valor agregado.

La norma en cuestión, de manera totalmente inconstitucional, nuevamente aglutina artificiosamente categorías de causantes que no son semejantes, es decir, que trata igual a los desiguales.

En efecto, en el inciso b), subinciso 4), de la fracción I, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, equipara la actividad de los restaurantes-bar que vendan bebidas alcohólicas, con la de los bares, cantinas, cabarés y discotecas. Es evidente que lo que se pretende gravar es un supuesto servicio suntuario, sin embargo, el acudir a un restaurante-bar no es un lujo, pues el servicio ahí solicitado, no implica el lujo que pudiera tener el acudir a un bar, discoteca o cabaret.

Efectivamente, multiplicidad de personas tienen que acudir diariamente a restaurantes para ingerir sus alimentos en virtud del trabajo o actividad laboral que realizan y que muchas veces no les permite comer en su casa, igual es el caso de los turistas o visitantes, que casi necesariamente deben alimentarse en restaurantes, los cuales comúnmente ofrecen también la venta de bebidas alcohólicas, exclusivamente con alimentos.

Situación muy distinta en cambio es la de los bares, cantinas y cabarés, donde no se acude por la necesidad imperiosa de alimentarse o por la imposibilidad de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

hacerlo en otro lado, sino que esencialmente se acude por motivos de diversión o esparcimiento y no de satisfacción de una necesidad fisiológica fundamental como lo es la comida diaria. Si bien, es indudable que también pueden involucrarse aspectos de recreo en asistir a comer a un restaurante con venta de bebidas alcohólicas, éstos son adicionales a la necesidad fundamental, en cambio no puede decirse que se satisfaga una necesidad de este tipo por asistir a tomar una copa a un bar, a bailar a una discoteca o a ver un espectáculo o variedad en un cabaret y, en este orden de ideas, es profundamente inequitativo también en este aspecto y violatorio del artículo 31, fracción IV, constitucional, el que se pretenda gravar con un mismo "impuesto suntuario" a diversos tipos de contribuyentes.

Asimismo, el principio de equidad se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, lo que significa que las normas en ninguna forma deben dar un trato diverso a situaciones análogas, o uno igual a personas que estén en situaciones dispares.

Conforme a estas premisas, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores de todo ordenamiento jurídico, pretendiendo evitar que existan disposiciones legales 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 sujetos jurídicamente iguales.

En relación a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en varias ocasiones, a través de diversas tesis y precedentes jurisprudenciales, de los cuales se desprende el concepto del principio de equidad.

Las tesis y precedentes más relevantes en la materia que nos ocupa, son las siguientes:

Primeramente, es de señalarse la tesis 173, correspondiente a la Séptima Época, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Página 173, que es del tenor literal siguiente:

**"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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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

**Séptima Época:**

**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 Tolleca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos."**

Asimismo, la tesis P./J. 24/2000, correspondiente a la Novena Época, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000, página 35, que dice:

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN 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 regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil."

De igual manera, es aplicable la tesis de jurisprudencia P.J. 42/97, correspondiente a la Novena Época, sustentada por el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Página 36, que expresa:

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN 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 situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas

TECIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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: Constanancio 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 Güitrón. 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 Güitrón. 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 Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete."

Por último, también resulta aplicable la tesis P.J. 41/97, visible en la Página 43, del Tomo V, Junio de 1997, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la Novena Época, que establece:

**"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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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 Güitrón. 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 Güitrón. 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 Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Victor Francisco Mota Cienfuegos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete."

En resumen, para que una disposición respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias, esto es, que reciban un tratamiento idéntico en lo concerniente a las hipótesis de causación, derecho a deducciones y aplicación de tasas, actos exentos, entre otros.

En el caso del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, que es un impuesto indirecto, se cumpliría con la garantía de equidad, cuando a todos aquellos sujetos que realizan ciertas actividades gravadas, se les da el mismo tratamiento, como puede ser, la prestación del servicio de restaurantes en los que se vendan todo tipo de bebidas alcohólicas, de la misma manera que otros, que precisamente guardan una relación de igualdad entre la ley.

En efecto, en términos del Artículo Octavo Transitorio, fracción I, inciso b), punto 4, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se establece una tasa del 5% a la prestación de servicios de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, mientras que a otros prestadores de iguales servicios, en términos del propio numeral en comento, no se les graba con el tributo.

A mayor abundamiento, daremos un ejemplo práctico: si llegamos a algún restaurante de la cadena Vips no se pagará el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, porque vende bebidas de las que están exentas del impuesto; en cambio, si vamos a cualquier Sanborn's tendremos que pagar el impuesto suntuario debido a que vende todo tipo de bebidas alcohólicas, y si las dos cadenas de restaurantes se dedican a la misma actividad, lo equitativo hubiera sido que en ambos restaurantes se recibiera el mismo trato.

Se afirma lo anterior, debido a que aquella persona que acude a un restaurante en donde únicamente venden cerveza y vino de mesa y aquel en donde venden bebidas alcohólicas distintas, reciben la misma prestación consistente en el servicio de restaurante, pudiendo vender este último también cerveza y vino de mesa, es decir, no existe diferencia alguna entre ambos servicios, de ahí la inequidad existente entre ambos sujetos, puesto que en el primer caso, la prestación del servicio de restaurantes no se encuentra gravada, mientras que en el segundo de los casos, los contribuyentes sujetos pasivos del impuesto suntuario, se encuentran obligados a gravar su actividad con un 5%.

Incluso, la desigualdad también se presta con todo aquellos prestadores del servicio de restaurantes que no enajenan bebidas alcohólicas, incluidas la cerveza y los vinos de mesa, pues la actividad de estos últimos se encuentra

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



exenta en términos del propio artículo transitorio, aun y cuando, la prestación del servicio, es la misma, es decir, de restaurantes.

### **Principio de legalidad**

En relación a este principio, es de manifestarse que todas las contribuciones deben estar consignadas en una ley en sentido formal y material, como es el caso de otros impuestos especiales como lo son el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios; así entonces, por lo que respecta al impuesto suntuario en estudio, el mismo no cumple con dichos elementos, que según la doctrina tributaria debe contener toda contribución, por lo tanto, carece de la formalidad que contienen otros impuestos especiales, por estar contenido en un artículo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, cuya vigencia es sólo de un año, en este caso del 2002.

Uno de los principios que derivan de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional, es el relativo a la fundamentación que todo acto de autoridad, incluidos los legislativos, debe contener para afectar válidamente la esfera jurídica de los particulares, y cuya ausencia acarrea que se trate de un problema de inconstitucionalidad.

En efecto, de la somera lectura que se realice al Diario de Debates del Período Extraordinario de la Cámara de Diputados, al Diario de Debates de la Sesión Permanente Extraordinaria de la Cámara de Senadores, ambos de fecha 31 de diciembre de 2001, así como del propio Dictamen de las Comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de esta última Cámara, se puede corroborar que el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios tuvo su origen en la Cámara de Senadores.

En ese orden de ideas, a la Cámara de Senadores, que en el caso sólo le correspondería el carácter de revisora, introdujo la proposición de incluir en el ordenamiento que se discutía el hoy llamado impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, que finalmente se incluyó como Artículo Octavo Transitorio.

Por lo que deviene ostensible la flagrante violación a la garantía de legalidad tutelada por los artículos 14 y 16 constitucionales, por quebranto directo del inciso h), del artículo 72, de la propia Carta Magna, que afecta en forma definitiva la constitucionalidad de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, en específico, su Artículo Octavo Transitorio.

Por otra parte, a través del indicado Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se incumple con la obligación de que los impuestos se establezcan en las leyes secundarias en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

forma proporcional y equitativa, como lo exige el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El artículo transitorio en estudio, resulta inconstitucional porque obliga a pagar un impuesto, dizque por razones suntuarias, de 5% sobre la venta de bienes y la prestación de servicios suntuarios, cuyos precios se encuentran determinados por el mismo precepto, conceptos que se fijaron de manera simplista y caprichosa, toda vez que no existe una justificación que no sea originada en circunstancias de última hora y en aspectos meramente subjetivos, que sustente constitucionalmente tales parámetros.

Para ejemplificar lo anterior, se hace referencia a la suma fijada de más de \$250,000.00 (DOCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.), respecto de los automóviles, contemplados en la fracción I, inciso a), numeral 3) del artículo transitorio en estudio, dicha cantidad está fijada en forma caprichosa, dado que no resulta explicable que tal cantidad deba fijar el límite entre la moderación y el lujo o entre éste y el no lujo; independientemente de lo cual, también implica una discriminación contraria al principio de equidad constitucionalmente establecido y antes mencionado, porque unos mexicanos estarán en la hipótesis de pagar el impuesto, en tanto que otros deberán aceptarlo, una vez trasladado por el enajenante.

Ahora, en relación a la prestación de servicio de restaurantes, el objeto del gravamen no es cierto, ya que su causación depende de la conducta que adopte el prestatario del servicio, en consideración al régimen fiscal con que este último cuente.

Es decir, si como expresamente se establece en el primer párrafo del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, la actividad gravada son las señaladas en los incisos a), b), c) y d), en todo caso, ante la actualización de la hipótesis de causación debería producirse la imposición. Sin embargo, no es así, pues el nuevo impuesto sólo se aplicará cuando el destinatario del servicio lo solicite, de acuerdo con su régimen fiscal, factura en la que el impuesto al valor agregado se traslade en forma expresa y por separado.

Por otra parte, también se viola la legalidad ya que el nuevo gravamen pretende recaer, según se anuncia en su denominación a la venta de bienes y servicios suntuarios, sin que en ninguna otra parte del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que lo contiene, se defina o conceptualice lo que significa suntuario o relativo al lujo, ni se enuncian tampoco los criterios generales con base en los que pudiera decirse cuáles de las actividades gravadas que pueden considerarse como suntuarios o de lujo, sino que la ley se reduce a una simple enumeración selectiva y casuística, donde como se mencionó con antelación, se tratan con idéntico trato actividades del todo diferentes.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Tales son las razones por las cuales se considera que el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, es violatorio de las garantías individuales de proporcionalidad, equidad y legalidad, por lo que deviene en inconstitucional.

#### **4.7 Valoraciones del Poder Judicial**

A mayor abundamiento de lo anterior, me permito transcribir algunos criterios de los Juzgados de Distrito de la República Mexicana, que conocieron del juicio de amparo contra leyes, ese específico, respecto del Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, donde resolvieron que, efectivamente, dicho artículo transitorio es inconstitucional por ser violatorio de las garantías de proporcionalidad y equidad contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, el C. Juez Séptimo de Distrito en el Estado de Baja California, con residencia en la ciudad de Tijuana, al resolver el juicio de amparo número 130/2002-II, promovido por Impulsora Turística Puerto Nuevo, S.A. de C.V., el A quo, concluye que el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, a través del cual se estableció el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, infringe el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al estimar lo siguiente:

“(…)

*En ésta, manifiesta que el dispositivo cuestionado vulnera los principios de proporcionalidad y equidad pues trata de manera desigual a personas que se ubican en las mismas circunstancias, exigiéndoles un tributo excesivo porque quienes prestan el servicio de restaurantes en los que se venden bebidas alcohólicas son tratados de manera distinta respecto de los que sólo venden cerveza o vino de mesa, situación que da causa a que sea desproporcionado el tributo, porque a los primeros se les impone recaudar el impuesto suntuario respecto de bienes que no lo son, por el solo hecho de vender bebidas alcohólicas, lo que no sucede con los segundos.*

*Para estar en aptitud de examinar el planteamiento de inconstitucionalidad, se atiende a los criterios jurisprudenciales sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referentes a la proporcionalidad de los tributos, visibles en la Compilación de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I, Tesis doscientos setenta y cinco, página doscientos cincuenta y seis, y en el Informe correspondiente a mil novecientos sesenta y nueve, parte*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

*II, Sala Auxiliar, Séptima Época, página cincuenta y dos, que son del tenor siguiente:*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (...)"**

*Conforme a la jurisprudencia en cita, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, capacidad que debe ser gravada diferencialmente para que en cada caso el impacto sea distinto respecto a la cantidad y respecto al mayor o menor sacrificio que se ve reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que se produce, y en proporción a los ingresos obtenidos (Tenencia de Patrimonio o consumo realizado).*

*Ahora bien, respecto de la equidad tributaria son observables las tesis jurisprudenciales sostenidas por el aludido Tribunal Pleno y publicadas en el semanario Judicial de la Federación en su Gaceta, Novena Época, tomo V, Junio de mil novecientos noventa y siete, páginas cuarenta y tres y seis, que respectivamente dicen:*

**"EQUIDAD TRIBUTARIA, SUS ELEMENTOS. (...)"**

**"EQUIDAD TRIBUTARIA, IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALÓGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTEN EN SITUACIONES DISPARES. (...)"**

*Así pues, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, por lo que han de recibir el mismo trato en lo referente a dicho impuesto, resultando por consiguiente que, aunado al principio de proporcionalidad tributaria — en virtud del cual los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes están obligados a pagarlos— la justicia tributaria consagrada en la Constitución fija su razón de ser en las posibilidades económicas de cada contribuyente, debiéndose tratar por consiguiente igual a iguales condiciones de capacidad económica y, contrariamente, desigual a condiciones de capacidad económica disímiles.— De lo anterior resulta que la dicha capacidad, consistente en la adecuación de la aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas, debe llevar a la igualdad en el tratamiento de los contribuyentes potenciales, es decir, a que la justicia se produzca en cada caso particular alcanzándose por antonomasia la equidad tributaria consagrada en el texto constitucional.*

*Con lo anterior, se puede estimar que los principios de equidad y capacidad económica no pueden ser dos principios autónomos contrapuestos, si no que ambos se complementan formando una unidad jurídica indisoluble, en virtud de que el principio de equidad*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

sólo puede ser rectamente comprendido en el marco de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, si como ya se ha mencionado en el desarrollo del presente fallo, los impuestos, por imperativo constitucional, deben ajustarse a la capacidad económica de quienes han de pagarlos, luego entonces, el principio de equidad tributaria ayuda a cumplir con esa exigencia, haciéndose al mismo tiempo efectivo, evitando así discriminaciones y desigualdades que no estén justificadas en una distinta y desigual capacidad económica para contribuir al gasto público, por ello, el principio de capacidad económica, además de fundamentar la imposición y constituir el criterio de su medición, facilita la distribución de las cargas públicas en forma equitativa, es decir, mantiene las situaciones de igualdad contributiva preexistentes y evita las discriminatorias.

En este orden de ideas, si bien es cierto que el principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes, se presenta como necesario, para poder determinar la equidad del tributo en estudio, es decir, para verificar la igualdad en los tributos es necesario determinar previamente quién tiene y quién no tiene capacidad económica —capacidad absoluta— y en segundo término, habrá de fijarse en qué medida a de tributar cada contribuyente frente a un tributo en particular —capacidad económica relativa—.

Sentado el alcance de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, debe decirse que el legislador cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones, cuyo único límite es el respeto a los principios constitucionales que han sido desarrollados, según se asienta en la jurisprudencia publicada en la Compilación de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I, página ciento nueve, que literalmente dice:

**“CONTRIBUCIONES. OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLEN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. (...)”**

El análisis de la constitucionalidad y específicamente de la proporcionalidad y equidad de cada contribución, debe hacerse tomando en consideración sus particularidades, por lo que resulta pertinente transcribir en este punto la norma que rige al tributo, respecto de los restaurantes, que es el servicio desarrollado por el quejosa (sic) y del que se duele es inequitativo y desproporcional el tributo.

Con ese fin, se toma en cuenta que el artículo Octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, sobre el tema señala:

“4) Los de bares, cantinas, cabarés, discotecas, así como de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa, ya sea en el mismo local o en uno anexo

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que tenga conexión directa del lugar de consumo de bebidas alcohólicas al de alimentos aun cuando ambos pertenezcan a contribuyentes diferentes. Tratándose de establecimientos en donde se proporcionen servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, se considerará que el valor de estos últimos corresponde al 40% de la contraprestación cobrada, sobre la que se aplicará la tasa del 5%.

Finalmente, la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la resolución Miscelánea Fiscal Para 2002, sobre el punto en cuestión expresa:

**1.4. Del Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.**

**1.4.1 Para los efectos del artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, se estará a lo siguiente: ...**

La lectura de la transcripción revela que el servicio suntuario de restaurantes con venta de bebidas alcohólicas distintas de la cerveza y del vino de mesa, no tienen una mecánica específica de tributación y tampoco desentraña el sentido de la norma que lo rige, de lo que se colige que está gravado con el impuesto suntuario el servicio en general prestado por estos comercios, pues la lectura de su redacción así lo determina, ya que la fracción I, inciso b), punto 4, establece la regla normativa aplicada a estos negocios, donde impone en general el servicio allí desarrollado, razón por la que una comida servida en estos lugares estará gravada con el impuesto específico, con independencia del consumo de alcohol por el contribuyente, caso diverso al de restaurantes que sólo venden cerveza o vino de mesa, pues los consumidores que acuden a dichos sitios no son sujetos del impuesto.

Esa conclusión, se robustece en la fracción VI, inciso b), párrafo tercero, del artículo octavo transitorio de la ley citada, pues señala que para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada; así mismo, las cantidades que se carguen a quien reciba el servicio prestado y no lo sujeta en exclusiva al consumo del alcohol.

Precisando lo anterior, sólo falta discernir si las personas físicas o morales que se dedican al servicio de restaurantes con venta de bebidas alcohólicas en general, son jurídicamente distintos o similares a los que sólo tienen venta de cerveza o vino de mesa.

Para tal fin, se toma en cuenta, de manera ejemplificativa, dos restaurantes que se ubican en cada una de las hipótesis cuestionadas, el primero tiene la obligación de cobrar a sus clientes el impuesto suntuario, mientras el segundo no.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*El primero vende bebidas alcohólicas en general, el segundo sólo vende cerveza o vino de mesa, pero ambos tienen como fin primordial la venta de alimentos, pues acompañarlos con las bebidas alcohólicas o las cervezas es un servicio adicional y que de acuerdo al tributo se grava lo suntuoso de cualquier bebida alcohólica que no sea cerveza o vino de mesa.*

*Luego, si lo suntuario significa en el lenguaje común un lujo, en consecuencia, este lujo debe estar directamente relacionado con el bien o servicio que se recibe por el gobernado, en este caso con la venta de bebidas alcohólicas.*

*En este orden de ideas, para ser acorde con el objeto del impuesto, el lujo necesariamente debe estar ligado con lo que se consideró suntuoso, es decir, con la bebida alcohólica distinta de la cerveza y vino de mesa.*

*Además, el diccionario de la lengua española define a la cerveza como la bebida hecha con base de granos germinados de cebada u otros cereales fermentados en agua, y aromatizado con lúpulo.*

*La cerveza es una bebida resultante de la fermentación alcohólica, mediante levadura seleccionada, de un mosto procedente de la malta (germinación, secado y tostado de los granos de cebada), al que se han agregado lúpulos y sometido a un proceso de cocción.- Tras filtrar la cerveza, se procede a su envasado en botellas, botellines, latas o barriles.*

*El vino lo define como licor alcohólico que se hace del sumo de las uvas exprimido y cocido naturalmente por la fermentación, y de mesa como el vino más común y ligero que se bebe durante la comida.*

*Así mismo la Norma Oficial Mexicana NOM-142.SSA1-1995, bienes y servicios. Bebidas Alcohólicas. Especificaciones Sanitarias, etiquetado sanitario y comercial, publicada en el Diario Oficial de la Federación del nueve de julio de mil novecientos noventa y siete, sobre las bebidas alcohólicas expresa:*

*"3.4. Bebidas alcohólicas, aquellas obtenidas por fermentación, principalmente alcohólica de la materia prima vegetal que sirve como base utilizando levaduras del género Saccharomyces, sometida o no a destilación, rectificación, redestilación, infusión, maceración o cocción en presencia de productos naturales, susceptibles de ser añejadas, que pueden presentarse en mezclas de bebidas alcohólicas y pueden estar adicionadas de ingredientes y aditivos permitidos por la Secretaría, con una graduación alcohólica de 2% a 55% en volumen 20°C (293k)."*

*Basta la lectura de lo anterior, para concluir que la cerveza es un producto que está inmerso dentro de las características de las*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*bebidas alcohólicas, motivo por lo que no existe sustento objetivo que lo distinga del resto de este tipo de productos.*

*Similar situación acontece con los vinos de mesa, pues también requieren para su producción la fermentación alcohólica.*

*Todo lo anterior, impide colocar a los restaurantes que venden sólo estos productos en una categoría distinta de los que venden bebidas alcohólicas en general, pues ambos expenden productos o mercancías similares, o sea, bebidas alcohólicas y tienen como fin primordial la venta de alimentos.*

*Elo basta para arribar a la conclusión de que asiste razón a la quejosa, al aducir que el artículo examinado vulnera el principio de equidad sustentado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por dos razones.*

*La primera, porque dos sujetos ubicados en la misma hipótesis de causación se les trata de manera desigual, ya que ambos tienen como servicio fundamental la venta de alimentos, y como servicio adicional la venta de bebidas alcohólicas, sin que exista distinción alguna entre la venta de cerveza y vino de mesa y el resto de los productos que pertenecen a esta categoría.*

*La segunda, porque no existe razón o motivo objeto que permita colocarlos en planos jurídicamente desiguales, es más, al trato inequitativo previsto en la norma resulta aún más claro, porque el cobro del tributo no depende de la venta del producto presuntivamente suntuario o suntuoso, sino que se cuente con este servicio en el restaurante que se grava, lo que implica que un consumidor pagará el tributo aun sin consumir la mercancía suntuaria. Porque basta con que consuma cualquier alimento para que deba pagarlo cuando acuda a un expendio de alimento con venta de bebidas alcohólicas y no lo causará cuando consuma el mismo alimento en un negocio que sólo venda cerveza, este ejemplo robustece con claridad el criterio al que se llega.*

*Además, a modo ejemplificativo y a mayor abundamiento, se advierte que el precio que en determinado caso tenga cada uno de esos productos tampoco podría objetivamente tenerse como referencia para distinguir los servicios estudiados, pues existe información dirigida al público en general, de que la cerveza tiene un precio mayor en el mercado al del pulque que puede ser de tres pesos a esta fecha, según la página de Internet "Terra Noticias" y que aun se sigue vendiendo en restaurantes típicos mexicanos y este producto si está gravado con el tributo, pues no lo exime expresamente como lo hace con la cerveza y el vino de mesa, a pesar de que se robustece con la lista de precios de la Procuraduría Federal del Consumidor, que si bien no es el precio con el que se vende en los restaurantes, sirve de parámetro para ejemplificar el caso:*

<p><b>TESIS CON FALLA DE ORIGEN</b></p>
---



<i>Cerveza, Bohemia, C/6 Botellas 325 Mi.</i> <i>AURRERA BODEGA</i>	34.60
<i>SUPER G</i> <i>41.00 Cerveza, Corona Extra, C/6 Botellas 325 Mi.</i> <i>AURRERA BODEGA</i>	25.66
<i>SUPER 7</i> <i>28.73 Cerveza, Coronita Extra, C/6 Botellas 190 Mi.</i> <i>UNAM</i>	17.05
<i>SUPER G</i> <i>20.50 Cerveza, Dos Equis Lager, C/6 Botellas 325 Mi.</i> <i>AUCHAN</i>	23.90
<i>CHEDRAUI</i> <i>27.60 Cerveza, Dos Equis Lager, C/6 Latas 340 Mi.</i> <i>ISSSTE</i>	41.71
<i>SUMESA</i> <i>46.43 Cerveza, Modelo Especial, C/6 Latas 340 Mi.</i>	
<i>Inclusive, el vino de mesa puede alcanzar precios mayores a los de las bebidas alcohólicas en general, y que pueden oscilar entre los cincuenta y los ochocientos pesos, como se advierte de la siguiente lista de precios tomada de Internet:</i>	
<u><i>VINO ROSADO LAMBRUSCO MEDICI ERMETE 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$89.48 \$102.20
<u><i>VINO ROSADO LANCERS 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$82.17 \$94.50
<u><i>VINO ROSADO PORT MATEUS 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$71.52 \$82.25
<u><i>VINO ROSADO RIUNITE 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$53.64 \$61.69
<u><i>VINO TINTO BARON DE CHIREL 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$649.94 \$747.43
<u><i>VINO TINTO CABERNET BALBI 750 ML BOTELLA</i></u> <i>INMEDIATA</i>	\$75.55

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

VINO TINTO CABERNET GATO NEGRO 750 ML. BOTELLA \$86.89  
INMEDIATA

\$39.26  
 \$45.15

*Mientras otra de las bebidas alcohólicas como el tequila, por citar otro ejemplo, puede oscilar entre los ochenta y, en ciertos casos, hasta mil pesos o más.*

*Por tanto, los precios de esas bebidas en modo alguno sirven de base para demostrar lo suntuario del servicio, porque las listas de precios que anteceden revelan que la cerveza y el vino de mesa pueden tener un valor en el mercado mayor a otros productos que se consideraron suntuarios.*

*Bajo ese parámetro, se llega a la conclusión de que es fundado el concepto de violación estudiado, por ser contrario el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de Dos Mil Dos, al principio de equidad, resguardado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tratar de manera desigual a los sujetos que se ubican dentro del mismo texto normativo, sin que exista fundamento alguno de tipo legal, situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado respecto de uno u otro, porque lógicamente el servicio regulado es idéntico y no existe regla normativa que permita concluir que el servicio prestado en los restaurantes, con venta de bebidas alcohólicas en lo general es diverso y por tanto suntuario, respecto de los que sólo venden cerveza o vino de mesa, ya que en todo caso lo suntuario debe derivar de las características intrínsecas del servicio, pues es precisamente éste el que forma parte fundamental de los elementos que componen el tributo, el que debe estar necesariamente ligado, con el concepto de suntuario para ser legal, por lo que al no sujetarlo al mismo, se vulnera la garantía citada.*

*Sirve de apoyo al anterior argumento, por analogía, la jurisprudencia sustentada, por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Marzo de mil novecientos noventa y seis, página treinta y ocho, que expresa:*

**"ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**

(...)

*Al resultar fundado el concepto de violación estudiado, se otorga la protección de la Justicia Federal a favor de la quejosa Impulsora Turística Puerto Nuevo, sociedad anónima de capital variable,*

TESIS CON  
 FALLA DE ORIGEN

*respecto de los actos atribuidos al Congreso de la Unión, Presidente Constitucional de los estados Unidos Mexicanos, secretario de gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación, consistentes, respectivamente, en el ámbito de su competencia, en la emisión, promulgación, refrendo y publicación de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos, respecto del artículo octavo transitorio, fracción I, inciso b), punto 4.*

(...)"

De la transcripción que antecede, podemos conocer que el Juzgador tomó en consideración básicamente lo siguiente:

- Que los restaurantes con venta de bebidas alcohólicas tienen el mismo objetivo primordial, la venta de comida, al igual que los restaurantes que expenden sólo cerveza y vinos de mesa, por lo que no existe razón para que unos trasladen el impuesto controvertido y otros no.
- Que el principio de equidad se encuentra íntimamente ligado al de proporcionalidad en tanto que el trato igual debe partir de la capacidad económica del contribuyente.
- Que lo que grava el impuesto es el consumo, y que por lo mismo, se da trato diverso a los que consumen comidas en lugares que expenden bebidas alcohólicas, que aquellos que las consumen en lugares que sólo expenden cerveza y vino de mesa.
- Que no existe razón para clasificar como suntuarios los lugares que venden bebidas alcohólicas, distintas a la cerveza y el vino de mesa, ya que se puede dar el caso de que en un restaurante se venda pulque el que tiene un valor comercial de \$3.00, por litro y se estime como suntuario por no tratarse de cerveza o vino de mesa.

De lo anterior el Juzgador, llegó a la siguiente determinación:

***"Bajo ese parámetro, se llega a la conclusión de que es fundado el concepto de violación estudiado, por ser contrario al artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de Dos Mil Dos, al principio de equidad, resguardado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tratar de manera desigual a los sujetos que se ubican dentro del mismo texto normativo, sin que exista fundamento alguno de tipo legal, situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado respecto de uno u otro, porque lógicamente el servicio regulado es idéntico y no existe regla normativa que***

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*permita concluir que el servicio prestado en los restaurantes, con venta de bebidas alcohólicas en lo general es diverso y por tanto suntuario, respecto de los que sólo venden cerveza o vino de mesa, ya que en todo caso lo suntuario debe derivar de las características intrínsecas del servicio, pues es precisamente éste el que forma parte fundamental de los elementos que componen el tributo, el que debe estar necesariamente ligado, con el concepto de suntuario para ser legal, por lo que al no sujetarlo al mismo, se vulnera la garantía citada."*

Por otra parte, el C. Juez Tercero de Distrito "B" en Materia Administrativa en el Distrito Federal, al resolver el juicio de amparo número 446/2002, promovido por Elektra Com, S.A. de C.V., decidió otorgarle el amparo por lo siguiente:

**"SÉPTIMO.-**

(...)

*Para estar en aptitud de examinar el planteamiento de inconstitucionalidad respecto a la equidad tributaria, son observables las tesis jurisprudenciales sostenidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación en su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, páginas cuarenta y tres y treinta y seis, que respectivamente dicen:*

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS (...)"**

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. (...)"**

*La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, por lo que han de recibir el mismo trato en lo referente a dicho impuesto, resultando por consiguiente que, aunado al principio de proporcionalidad tributaria —en virtud del cual los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes están obligados a pagarlos—, la justicia tributaria consagrada en la Constitución fija su razón de ser en las posibilidades económicas de cada contribuyente, debiéndose tratar por consiguiente igual a iguales condiciones de capacidad económica y, contrariamente, desigual a condiciones de capacidad económica disímiles.*

*De lo anterior resulta que dicha capacidad, consistente en la adecuación de la aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas, debe llevar a la igualdad en el tratamiento de los*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

*contribuyentes potenciales, es decir, a que la justicia se produzca en cada caso particular alcanzándose por antonomasia la equidad tributaria consagrada en el texto constitucional.*

*Esto es, la equidad implica dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales y sirve de criterio básico para la producción normativa y para su posterior interpretación y aplicación.*

*Da sustento a lo anterior, la jurisprudencia P./J.24/2000, visible en la página treinta y cinco, Tomo XI, marzo de dos mil, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a la letra dice:*

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (...)"**

*De tal forma, la garantía de equidad tributaria tiene como objetivo fundamental, eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, dado que si éstas se permiten y se extienden su práctica, los particulares que se encuentren ante ellas no tendrán acceso al efectivo ejercicio de sus derechos y legítimas aspiraciones, aún cuando estén reconocidos constitucionalmente.*

*En consecuencia, lo que se intenta evitar es la existencia de normas que aparentemente se proyecten sobre situaciones de igualdad de hecho, pero que efectivamente produzcan, con su aplicación, la ruptura de esa igualdad al introducir un trato discriminatorio.*

*Así, el principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se resumen:*

*a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable.*

*b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.*

*c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.*

*d) Por último, para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

*se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

*De acuerdo con todas las consideraciones y criterios anteriores, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales.*

*Sentado el alcance de la garantía de equidad en materia fiscal, debe decirse que el análisis de la constitucionalidad, específicamente de la equidad de cada contribución, debe hacerse tomando en consideración sus particularidades, por lo que resulta pertinente llevar a cabo algunas consideraciones previas en relación con el tributo que en la especie se tilda de inconstitucionalidad, a saber, el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.*

*El referido impuesto grava la venta de bienes y servicios considerados como de lujo o suntuarios por el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos, el cual ha quedado transcrito a fojas treinta y nueve a cuarenta y cinco del presente fallo, aplicando una tasa del 5% (cinco por ciento) a los valores (base) que en el propio numeral se establecen.*

*En el caso de enajenación de bienes, específicamente de perfumes y televisores con pantalla de más de 25" (veinticinco pulgadas), supuesto en el que se encuentra la empresa quejosa, la base del tributo, a la cual se aplicará el factor de 5% (cinco por ciento), está conformada por el precio o la contraprestación pactados, así como por las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y otros, con excepción del impuesto al valor agregado.*

*Una vez generado el impuesto, el contribuyente podrá trasladarlo al adquirente del bien o servicio a través del cobro que aquél efectúe contra éste de una cantidad equivalente al monto del tributo. Sin embargo, en términos del párrafo primero del numeral impugnado, el tributo no se gesta de manera lata, es decir, con motivo de cualquier acto de venta de bienes y servicios suntuarios; para ello, se requiere que dicha operación se realice con el público en general.*

*El propio numeral, en su párrafo cuarto, establece que se considera que la venta de bienes y servicios suntuarios o de lujo se lleva a cabo con el público en general, en las siguientes circunstancias:*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

a) cuando en los comprobantes que se expida por las actividades de que se trate, no se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado que se cause con motivo de dichas actividades, o

b) cuando los contribuyentes expidan por dichas operaciones los comprobantes simplificados.

Lo relatado en los párrafos anteriores, pone en evidencia que se trata de uno de los denominados impuestos indirectos o al consumo, es decir, aquéllos que gravan precisamente el consumo como reflejo de la capacidad contributiva del adquirente, siendo que, aún cuando el obligado directo es el vendedor, en su carácter de contribuyente formal, con motivo del traslado quien de facto soporta la carga tributaria es el consumidor final.

Sirve de apoyo a lo anterior, en la parte que interesa, la tesis I.10°.A.19 A, visible en la página mil setecientos veintiocho, Tomo XIII, enero de dos mil uno, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a la letra dice:

**"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN VI, DE LA LEY RELATIVA, ESTABLEZCA QUE NO PAGARÁN ESE IMPUESTO LAS PERSONAS NO RESIDENTES EN EL PAÍS POR EL TRANSPORTE MARÍTIMO DE BIENES QUE REALICEN, NO EXIME A ÉSTAS DE ACEPTAR EL TRASLADO DE IMPUESTO CORRESPONDIENTE A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 1° DEL PROPIO ORDENAMIENTO, POR LOS SERVICIOS QUE RECIBAN EN EL PAÍS DE RESIDENTES NACIONALES. (...)"**

Una vez sintetizada la mecánica del impuesto, conviene reproducir lo que sobre el tema expresa la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil:

**"14. Del Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.**

(...)"

De la lectura de la transcripción revela que los productos suntuarios consistentes en televisores de pantalla plana no tienen una mecánica específica de tributación, de lo que se colige que esos artículos están gravados con el impuesto suntuario por el simple hecho de venderse al público en general, pues la redacción del numeral reclamado, impide suponer que se atienda a características distintas del tipo de pantalla, para la actualización del tributo por su venta, salvo cuando se trate de televisores de más de 25", en cuyo caso el impuesto siempre se generará.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*En ese sentido, un televisor de pantalla plana siempre será objeto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios cuando se realice con el público en general, independientemente de su valor de mercado y de su demás características intrínsecas, como pudieran ser la marca, la calidad en sus integrados y manufactura, si se trata de un televisor blanco y negro o a color, si tiene sonido mono o estéreo, si tiene tecnología mecánica o digital, entre otros; en la misma tesitura, un televisor de pantalla de la referida medida o de una inferior, salvo que sea plana, no provocará la actualización del tributo, sin que sea relevante para ello algún otro factor.*

*En este punto conviene precisar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que corresponde al legislador establecer, en la exposición de motivos, en los dictámenes empleados en el proceso de creación legislativa o, incluso en la propia ley, los fines que se persiguen con el establecimiento de una contribución, a efecto de facilitar al órgano de control el estudio de su constitucionalidad o no.*

*Da sustento a lo anterior, la tesis 1\*.VI/2001, visible en la página ciento tres, Tomo XIII, marzo de dos mil uno, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a la letra dice:*

**"CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES, CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS MISMAS. (...)"**

*Pues bien, en la especie, el legislador no expuso, de manera particular, el motivo de la creación del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios; sin embargo, del análisis integral del precepto que lo contiene, artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos, se puede concluir que la intención de la creación del tributo fue la de gravar el consumo de artículos de lujo, denominados suntuarios, como reflejo de una mayor capacidad económica de los consumidores finales de esos productos y servicios, frente a quienes no los adquieran.*

*Siendo que esa capacidad económica se traduce en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir, en la capacidad contributiva de los particulares, en términos de la jurisprudencia P./J109/99, visible en la página dos, Tomo X, noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a la letra dice:*

**"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. (...)"**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



*Precisado lo anterior, sólo falta discernir si la naturaleza de una pantalla (plana) de televisión es suficiente para constituir un parámetro objetivo en la determinación de si se trata de bienes de lujo o no.*

*Ello, porque si lo suntuario significa en el lenguaje común lujo, en consecuencia, este lujo debe estar directamente relacionado con el bien o servicio objeto de la venta; en este caso, con la enajenación de televisores con pantallas planas, es decir, para ser acorde con el objeto del impuesto, el lujo necesariamente debe estar ligado con lo que se consideró suntuoso, es decir, con el tipo de las pantallas de los televisores.*

*Para tal fin, es necesario señalar que la televisión ha sido definida por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como el aparato receptor a distancia de imágenes en movimiento; ahora bien, respecto a la utilidad de dicho aparato, debe decirse que aún cuando no satisface necesidades básicas del hombre, como el alimento, el vestido o la vivienda, lo cierto es que el uso convencional que se le ha dado es de tipo recreativo o de esparcimiento, independientemente de que, en algunas circunstancias, se les utilice para otros fines, y que su consumo se ha extendido a gran parte de la población en México, por lo que no podría aducirse válidamente que se trata de un producto exclusivo o de acceso limitado.*

*También es conveniente indicar que la apertura de fronteras y el impulso a la actividad comercial que se ha dado últimamente en México, como reflejo de la tendencia mundial, genera no sólo una gran diversidad de productos a la venta en el mercado, sino también múltiples opciones para la adquisición de productos de un mismo tipo.*

*Así, se tiene que el consumidor está en aptitud de elegir, para la compra de productos de un tipo en específico, en el caso concreto televisores, de entre diferentes marcas e, incluso en una misma marca, de entre varios aparatos con unas o con otras características.*

*Bajo esa perspectiva, de manera ejemplificativa, se piensa en los tiendas en donde se venden televisores: la primera de ellas vende exclusivamente televisores de una marca en particular, la cual goza de gran prestigio en el mercado por su tecnología, calidad y durabilidad, siendo que los aparatos a la venta contienen diferentes características entre sí; por el contrario, la segunda tienda ofrece televisores de una marca con poca reputación y deficiente calidad en sus componentes y manufactura.*

*Por esa circunstancia, la primera de las tiendas vende sus aparatos a un precio superior que el que tienen las de la segunda tienda.*

*Dadas las señaladas condiciones, en aquélla se vende un televisor de pantalla de 21" (veintiuna pulgadas -no plana-) que no genera el*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

*tributo reclamado y, al mismo tiempo, se vende en ésta uno de pantalla de 29" (veintinueve pulgadas), por cuya venta al público en general se actualiza el impuesto suntuario.*

*Lo relatado pone en evidencia que el parámetro a partir del cual se determina, en términos del artículo reclamado, si una televisión con pantalla plana es un artículo de lujo o no, no es un parámetro objetivo, lo que genera inequidad en perjuicio del contribuyente (vendedor) y el adquirente, quien en última instancia, soportará la carga tributaria, en contravención al contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*Elo, porque la circunstancia de que un televisor sea considerado suntuario por tener pantalla plana, provoca que dos vendedores (sujetos del tributo) y, en consecuencia, a sus consumidores, ubicados en las mismas hipótesis de causación, se les trate de manera desigual, sin que exista razón o motivo objetivo que permita colocarlos en planos jurídicamente desiguales, porque el lujo no puede definirse, de manera general, en función del tamaño del televisor, sino que debe atenderse a las características intrínsecas del aparato, a la comodidad que otorga a su consumidor e, incluso, a su precio, esto último, porque no pueden perderse de vista que el impuesto atiende a la capacidad contributiva de los particulares y, en ese sentido, a su capacidad económica.*

*Por todo lo expuesto a lo largo del presente considerando, se llega a la conclusión que es fundado el concepto de violación estudiado, por ser contrario al artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil dos, en la parte en la que se gravan a las televisiones con pantalla plana con el impuesto a la venta de bienes y servicio suntuarios, al principio de equidad resguardado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tratar, en un aspecto como, de manera desigual a los sujetos que se ubican dentro del mismo contexto normativo y, en otro, de manera igual a sujetos que se colocan en diferentes circunstancias, sin que exista fundamento alguno de tipo legal, situación de beneficio, justificación social que pudiera darle justificación, ya que en todo caso, lo suntuario debe derivar de las características intrínsecas del producto que se vende, pues es precisamente éste el que forma parte fundamental de los elementos que componen el tributo, el que debe estar necesariamente ligado con el concepto de suntuario para ser legal por lo que al no sujetarlo al mismo, se vulnera la garantía citada.*

*Sirve de apoyo al anterior argumento, por analogía la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Marzo de mil novecientos noventa y seis, página 38, que expresa:*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**"ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS PERSONAS QUE  
COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE  
EQUIDAD TRIBUTARIA. (...)"**

*Luego, al ser fundado el concepto de violación estudiado lo que se impone es conceder la protección de la Justicia Federal a favor de la empresa quejosa en relación con el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos, exclusivamente en la parte en la que grava con el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, la enajenación de televisiones con pantalla plana.*

*Al declararse fundado el argumento estudiado, relativo a la inequidad de la norma estudiada, resulta innecesario el examen de los otros conceptos de violación, pues en nada variaría el sentido de este fallo,*

*En este sentido, es aplicable la tesis jurisprudencial consultable a página ochenta y seis, Tomo VII, abril del Semanario Judicial de la Federación. Octava Época, que es tenor literal siguiente:*

**"CONCEPTOS DE VIOLACION. CUNADO SU ESTUDIO ES  
INNECESARIO. (...)"**

**(...)"**

De la transcripción anterior, podemos conocer que el Juzgador tomó en consideración básicamente lo siguiente:

- Que el principio de equidad intenta evitar la existencia de normas que aparentemente se proyecten sobre situaciones de igualdad de hecho, pero que efectivamente produzcan, con su aplicación, la ruptura de esa igualdad al introducir un trato discriminatorio.
- Que la utilidad de la televisión, aun cuando no satisface necesidades básicas del hombre, como el alimento, el vestido o la vivienda, lo cierto es que el uso convencional que se le ha dado es de tipo recreativo o de esparcimiento, independientemente de que, en algunas circunstancias, se le utilice para otros fines, y que su consumo se ha extendido a gran parte de la población en México, por lo que no podría aducirse válidamente que se trata de un producto exclusivo o de acceso limitado.
- Que el lujo no puede definirse, de manera general, en función del tamaño del televisor, sino que debe atenderse a las características intrínsecas del aparato, a la comodidad que otorga a su consumidor e, incluso, a su precio, esto último, porque no pueden perderse de vista que el impuesto atiende a la capacidad contributiva de los particulares y, en ese sentido, a su capacidad económica.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

- Que las dimensiones de una pantalla plana de televisión no son suficientes para constituir un parámetro objetivo en la determinación de si se trata de bienes de lujo o no.
- Asimismo, el juzgador considera que el uso de perfumes está vinculado con cuestiones de limpieza e higiene personal, por ello, aún cuando no son indispensables para la satisfacción de necesidades básicas, no puede ser considerado un exceso.

En el mismo sentido resolvió el C. Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, al momento de dictar sentencia en el juicio de amparo número 740/2002-V, promovido por Italo Conceptos, S.A. de C.V., donde otorgó el amparo y protección de la justicia, en virtud de lo siguiente:

**"QUINTO.** *Expuesto lo anterior, se procede a analizar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, al tenor de los conceptos de violación que hace valer la impetrante de garantías, los cuales sustentan en los siguientes argumentos:*

*a). Que el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, es inconstitucional toda vez que se emitió en contravención a lo dispuesto en el artículo 72, inciso h), de la Constitución General de la República, en cuanto a la formación de leyes, que establece que tratándose de leyes de carácter tributarias su discusión deberá iniciar en la cámara de Diputados y no en la de Senadores como en la especie aconteció.*

*b). Que el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio fiscal 2002, es violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto no respeta los principios de proporcionalidad y equidad, así como las garantías de seguridad y legalidad jurídicas contenidas en los artículos 14 y 16 de la carta Magna, toda vez que a través de él, se otorga un trato desigual a personas que se encuentran ubicadas en un mismo supuesto, ya que a través de él se gravan los servicios que presta un restaurante sólo por vender bebidas alcohólicas y no así, aquellos restaurantes que sólo venden vinos de mesa y cerveza.*

*c). Que la regla 14 establecida en la Vigésima Primera resolución de Modificaciones a la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el lunes 14 de enero de 2002, es contraria a lo dispuesto en los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, toda vez que a través de ella,*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*se impone a los contribuyentes del impuesto suntuario, obligaciones no previstas en la ley respectiva, en tanto que para no realizar el cargo de dicho impuesto a los consumidores debe de obligárseles a firmar una carta compromiso que los obliga a trasladar a ellos dicho impuesto.*

*d). Que el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, se emitió en forma contraria a lo dispuesto en los artículos 14 constitucional y el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación, toda vez que entre su publicación y su vigencia no se estableció una fecha posterior como lo ordena la ley, sino que entró en vigor el mismo día de su publicación.*

*Ahora bien, a fin de estar en aptitud de entender los anteriores argumentos, es pertinente tener en consideración que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:*

*(...)*

*También conviene establecer que los antecedentes de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución General de la República se remontan a la Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración de 1789, donde se consideró:*

*"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 primera vez, 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 famosa Declaración consagrada así, el hecho de que los tributos no son la onerosa carga que el vencido o el siervo aporta al conquistador o al noble, sino se trata de una justa contribución para los gastos del gobierno. Este principio estará presente en todo el constitucionalismo democrático y su origen se halla en la derrota del antiguo régimen y la implantación de las ideas de la ilustración, en general de Juan Jacobo Rosseau, en lo particular.*

*La Constitución de Cádiz del diecinueve de marzo de mil ochocientos doce, estableció en su artículo 8 que "Todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado" y en sus artículos*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

339 y 340 estatuyó que **"las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas (sic) 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 mil ochocientos cincuenta y siete y de mil novecientos diecisiete y su sistematización, y en ellas se focaliza lo que podría considerarse como una doctrina de impuesto, misma que lleva a estas conclusiones:

1. Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos;
2. Las contribuciones deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o en 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.

Respecto del segundo punto se advierte que el análisis sistemático de los diferentes criterios que en materia tributaria ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, obliga a precisar que esa conclusión es sólo genérica puesto que la naturaleza específica de cada contribución exigirá una interpretación sobre la realización entre el tributo y el objeto del mismo.

La Constitución de Apatzingán de mil ochocientos catorce, reguló en sus artículos 36 y 41 todo lo relativo a la situación constitucional del Impuesto en México, cuando decreta que **"las contribuciones públicas 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 la contribución sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. Este criterio es de gran importancia puesto que frente a la llamada teoría del sacrificio que implicaba por sí sola una molestia e, incluso, una agresión al gobernado, en la nueva visión que recoge nuestra constitución al gobernado se convierte en copartícipe de las obras que realiza el Estado al ejercer el presupuesto en lo que genéricamente se califica como gasto público, pero que lógicamente se encuentra vinculado al bien del pueblo.

La primera de las Siete Leyes Constitucionales de mil ochocientos treinta y seis, dispuso 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 Organización Política de la República Mexicana, de doce

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*de junio de mil novecientos cuarenta y tres, y en el artículo 4 del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el quince de mayo de mil ochocientos cincuenta y siete.*

*En el proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán sometió a la consideración del Congreso Constituyente de mil ochocientos cincuenta y seis y mil ochocientos cincuenta y siete, se estableció, en su artículo 36.*

*"Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la 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 veintiséis de agosto de mil ochocientos cincuenta y seis, se aprobó este artículo por unanimidad de 79 votos, 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". La comisión de estilo dispuesto que el artículo 31 de la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete. Ese mismo artículo 31 fue reformado, años después, mediante decreto del diez de junio del año de mil ochocientos noventa y ocho y al adicionársele una fracción más, pasó a ser la original fracción II, a la III, para resultar como sigue:*

*"Artículo 31"- (...)*

*El proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de mil novecientos dieciséis - mil novecientos diecisiete, conservó en sus propios términos, la fracción III del artículo 31 de la Constitución anterior, al incluirta 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 residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mujica, 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 diecinueve de enero de mil novecientos dieciséis, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se dio, en todo, incluso en su expresión literaria, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución anterior.*

*Cabe agregar que la fracción IV, del artículo 31 del Código Político sólo fue reformada por el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y tres, en el que incluyó dentro de la enumeración de los niveles de gobierno cuyos gastos se debe contribuir al Distrito Federal,*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

conservándose inclusive la redacción original del precepto, el que contiene las siguientes garantías:

1. Las contribuciones deben destinarse al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y municipios.
2. Deben ser proporcionales y equitativas.
3. Deben estar establecidas en la ley.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en la jurisprudencia visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, tesis 275, página doscientos cincuenta y seis, lo siguiente:

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (...)"**

Según el criterio anterior, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Para que el principio de proporcionalidad permita que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, los tributos deben fijarse de manera que las personas que obtengan ingresos (posean patrimonio o consuman bienes, se agregaría) elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos (patrimonio o consumo).

Expresado en otros términos, concluye la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citada en párrafo precedente, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en lo tocante a mayor o menor aportación que corresponda reflejada cuantitativamente en la disminución que proceda y, en proporción, a los ingresos obtenidos.

Incluso, el criterio expuesto anteriormente ya había sido adoptado tiempo antes por la Sala Auxiliar de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se desprende de las jurisprudencias publicadas en las páginas cincuenta y uno y cincuenta y dos del informe de 1969, Parte II, Sala Auxiliar, con los rubros y textos siguientes:

**"DE LAS. TARIFAS PROGRESIVAS. (...)"**

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (...)"**

Lo expuesto quiere decir que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de la mayor o menor capacidad contributiva manifestada

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



de junio de mil novecientos cuarenta y tres, y en el artículo 4 del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el quince de mayo de mil ochocientos cincuenta y siete.

En el proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán sometió a la consideración del Congreso Constituyente de mil ochocientos cincuenta y seis y mil ochocientos cincuenta y siete, se estableció, en su artículo 36.

"Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la 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 veintiséis de agosto de mil ochocientos cincuenta y seis, se aprobó este artículo por unanimidad de 79 votos, 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**". La comisión de estilo dispuso que el artículo 31 de la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete. Ese mismo artículo 31 fue reformado, años después, mediante decreto del diez de junio del año de mil ochocientos noventa y ocho y al adicionársele una fracción más, pasó a ser la original fracción II, a la III, para resultar como sigue:

"Artículo 31"- (...)

El proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de mil novecientos dieciséis - mil novecientos diecisiete, conservó en sus propios términos, la fracción III del artículo 31 de la Constitución anterior, 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 residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mujica, 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 diecinueve de enero de mil novecientos dieciséis, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se dio, en todo, incluso en su expresión literaria, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución anterior.

Cabe agregar que la fracción IV, del artículo 31 del Código Político sólo fue reformada por el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y tres, en el que incluyó dentro de la enumeración de los niveles de gobierno cuyos gastos se debe contribuir al Distrito Federal,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

conservándose inclusive la redacción original del precepto, el que contiene las siguientes garantías:

1. Las contribuciones deben destinarse al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y municipios.
2. Deben ser proporcionales y equitativas.
3. Deben estar establecidas en la ley.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en la jurisprudencia visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, tesis 275, página doscientos cincuenta y seis, lo siguiente:

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (...)"**

Según el criterio anterior, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Para que el principio de proporcionalidad permita que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, los tributos deben fijarse de manera que las personas que obtengan ingresos (posean patrimonio o consuman bienes, se agregaría) elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos (patrimonio o consumo).

Expresado en otros términos, concluye la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citada en párrafo precedente, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en lo tocante a mayor o menor aportación que corresponda reflejada cuantitativamente en la disminución que proceda y, en proporción, a los ingresos obtenidos.

Incluso, el criterio expuesto anteriormente ya había sido adoptado tiempo antes por la Sala Auxiliar de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se desprende de las jurisprudencias publicadas en las páginas cincuenta y uno y cincuenta y dos del informe de 1969, Parte II, Sala Auxiliar, con los rubros y textos siguientes:

**"DE LAS. TARIFAS PROGRESIVAS. (...)"**

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (...)"**

Lo expuesto quiere decir que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de la mayor o menor capacidad contributiva manifestada

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*por los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible (nivel de renta, cantidad y calidad del patrimonio o del consumo de ambos), por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia al mismo, o sea, que la base gravable permita medir esa capacidad económica y la tasa o tarifa expresen la parte de la misma que corresponda al ente público acreedor del tributo.*

*Con ello, la capacidad contributiva, determinada específicamente conforme a la naturaleza del tributo de que se trate, marca el cauce lógico y no sólo legítima su existencia, sino también condiciona toda su estructura y contenido.*

*Las anteriores afirmaciones se encuentran recogidas en la tesis identificada con el número P. XXXI, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, página cuatrocientos treinta y siete, Novena Época, que dice:*

**"IMPUESTOS. CONCEPTOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. (...)"**

*En cambio, la 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, deducciones permitidas, etcétera, debiendo ser varias únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad contributiva 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 equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*

*A propósito de lo anterior, conviene citar las jurisprudencias emitidas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparecen visibles con los números P./J.41/97 y P./J.41/97, en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, páginas cuarenta y tres y treinta y seis, respectivamente, y que son del tenor siguiente:*

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. (...)"**

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALÓGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. (...)"**

*Así, el principio de equidad en la imposición establece que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*impuesto respectivo. Igualmente, de esta definición deriva su contrapartida, o sea, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones tributarias desiguales. Esto es lógico, ya que toda contribución debe definir su hecho imponible tomando como fundamento, según ya se dijo, un determinado tipo de realidades económicas (renta, patrimonio, consumo, etcétera) que se gravan en cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica.*

*Efectivamente, la equidad no sólo exige que el ordenamiento jurídico, en su emisión y aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad entre los ciudadanos, sino que impera, asimismo, que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad. A este respecto, la existencia de diferentes cuotas en el sistema tributario se presenta como un instrumento de fundamental importancia, porque lo que la diferencia de cuotas ha de pretender no es que las respectivas situaciones económicas de unos contribuyentes queden inalteradas respecto de la de otros tras la incidencia de los tributos sino, de un lado, una mayor sustracción de renta o patrimonio de los contribuyentes con un mayor nivel de capacidad económica, con su consiguiente mayor aportación al gasto público.*

*En adición a lo anterior expuesto, no debe perderse de vista que la aplicación de los criterios anteriormente invocados y comentados debe circunscribirse dentro de un ámbito de justicia fiscal por un lado, o del gobernado por otro, toda vez que, como ha quedado expuesto, se está en presencia de un precepto constitucional que contiene al mismo tiempo distintas garantías individuales pero también la obligación individual pública de los gobernados de contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno.*

*Lo anterior permite, al realizar el análisis de determinado precepto legal en materia tributaria, salvaguardar, en primer lugar, la justicia tributaria, buscando el equilibrio señalado, lo que involucra necesariamente el hacerse cargo de una serie de fenómenos económicos y sociales que como hechos notorios puede invocar el Tribunal con la finalidad de que el pronunciamiento que se haga en cada caso resulte más congruente con la realidad y la realización de la justicia fiscal. De esta forma, la aplicación de los criterios establecidos en materia tributaria no puede ser un acto automático, sino que debe circunscribirse a los parámetros anunciados favoreciendo la realización de la justicia impositiva evitando la arbitrariedad de la autoridad y del gobernado.*

*En conclusión, del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden los siguientes principios:*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

1. **LEGALIDAD.** Es decir, que lo fija la Ley y nunca un reglamento, decreto o acuerdo; por tanto es general y obligatorio.
2. **SIRVE PARA CUBRIR LOS GASTOS PÚBLICOS.** Los impuestos no estarán destinados a un fin específico, sino de forma global irán a las arcas para ayudar a cubrir las necesidades públicas.
3. **DEBEN SER PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS.** En síntesis es que sean justos, es decir que guarden una proporcionalidad con la capacidad contributiva.

Sobre las premisas expuestas debe examinarse el tópico de constitucionalidad en cuestión.

Al respecto, el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, vigente desde el primero de enero del año dos mil dos, que se tilda de inconstitucional en la demanda de garantías motivo de esta sentencia, a la letra dice:

**"Octavo" (...)**

*En esa tesitura, debe señalarse que el argumento precisado en vía de conceptos de violación que quedó identificado en el inciso b), del presente considerando resulta apto y suficiente para en tanto que a través de él, se vulneran los principios de equidad y proporcionalidad.*

*Lo anterior se estima así, toda vez que en dicho argumento se sustenta de manera total que el dispositivo cuestionado vulnera los principios de proporcionalidad y equidad, pues trata de manera desigual a personas se ubican en las mismas circunstancias, exigiéndoles un tributo excesivo, porque quienes prestan el servicio de restaurantes en los que se venden bebidas alcohólicas, son tratados de manera distinta respecto de los que sólo venden cerveza y vino de mesa, situación que da causa a que sea desproporcionado el tributo.*

*Para estar en aptitud de examinar el planteamiento de inconstitucionalidad, se tiene a los criterios jurisprudenciales sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referentes a la proporcionalidad de los tributos, visibles en la Compilación de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I. Tesis doscientos setenta y cinco, página doscientos cincuenta y seis, y en e (sic) informe correspondiente a mil novecientos sesenta y nueve, parte II, Sala Auxiliar, Séptima Época, página cincuenta y dos, que son del tenor siguiente:*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (...)"**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (...)"**

*Conforme a la primera jurisprudencia en cita, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, capacidad que debe ser gravada diferentemente para que en cada caso el impacto sea distinto respecto a la cantidad y respecto al mayor o menor sacrificio que se ve reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que se produce, y en proporción a los ingresos obtenidos (tenencia de patrimonio o consumo realizado).*

*La segunda tesis establecida que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de manera que la participación de los contribuyentes al gasto público se realicen en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por éstos al realizar el hecho imponible (nivel de renta, cantidad y calidad del patrimonio o del conjunto de ambos), por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a tales elementos, es decir, que sea la base gravable la que permita medir esa capacidad económica y la tarifa o tasa la que exprese la parte de ella que corresponda al ente público acreedor del tributo, de lo que resulta que la capacidad económica no sólo marca el cauce lógico del tributo sino que también lo legitima y explica su existencia, condicionado toda su estructura y contenido.*

*Las anteriores conclusiones ha (sic) sido recogidas en la tesis P. XXXI/96 del propio Tribunal Pleno, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, página 437, que dice:*

**"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. (...)"**

*Ahora bien, respecto de la equidad tributaria son observables las tesis jurisprudenciales sostenidas por el aludido Tribunal Pleno y publicadas en el Semanario Judicial de la Federación en su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Junio de mil novecientos noventa y siete, páginas cuarenta y tres y cuarenta y seis, que respectivamente dicen:*

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. (...)"**

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALÓGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. (...)"**

*Así pues, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, por lo que han de recibir el mismo trato en lo referente a dicho impuesto, resultando por*

TESTES CON  
FALLA DE ORIGEN

*consiguiente que, aunado al principio de proporcionalidad tributaria en virtud del cual los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes están obligados a pagarlos, la justicia tributaria consagrada en la Constitución fija su razón de ser en las posibilidades económicas de cada contribuyente, debiéndose tratar por consiguiente igual a iguales condiciones de capacidad económica y, contrariamente, desigual a condiciones de capacidad económica disímiles. De lo anterior resulta que la citada capacidad consiste en la adecuación de los contribuyentes potenciales, es decir, a que la justicia se produzca en cada caso particular alcanzándose por antonomasia la equidad tributaria consagrada en el texto constitucional.*

*Con lo anterior, se puede estimar que los principios de equidad y capacidad económica no pueden ser dos principios autonomía contrapuestos, (sic) sino que ambos, se complementan formando una unidad jurídica indisoluble, en virtud de que el principio de equidad sólo puede ser rectamente comprendido en el marco de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, si como ya se ha mencionado en el desarrollo del presente fallo, los impuestos, por imperativo constitucional, deben ajustarse a la capacidad económica de quienes han de pagarlos, luego entonces, el principio de equidad tributaria ayuda a cumplir con esa exigencia, haciéndose al mismo tiempo efectivo, evitando así discriminaciones y desigualdades que no estén justificadas en una distinta y desigual capacidad económica para contribuir al gasto público, por ello, el principio de capacidad económica, además de fundamentar la imposición y constituir el criterio de su medición, facilita la distribución de las cargas públicas en forma equitativa, es decir, mantiene las situaciones de igualdad contributiva preexistentes y evita las discriminatorias.*

*En este orden de ideas, si bien es cierto que el principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes, se presta como necesario, para poder determinar la equidad del tributo en estudio, es decir, para verificar la igualdad en los tributos es necesario determinar previamente quién tiene y quién no tiene capacidad económica-capacidad absoluta y en segundo término, habrá de fijarse en qué medida ha de tributar cada contribuyente frente a un tributo particular-capacidad económica relativa.*

*Sentado el alcance de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, deben decirse que el legislador cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones, cuyo único límite es el respeto a los principios constitucionales que han sido desarrollados, según se asienta en la jurisprudencia publicada en la Compilación de mil novecientos noventa y cinco, Tomo I, página ciento nueve, que literalmente dice:*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**"CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. (...)"**

*El análisis de la constitucionalidad y específicamente de la proporcionalidad y equidad de cada contribución, debe hacerse tomando en consideración sus particulares, por lo que resulta pertinente transcribir en este punto la norma que rige el tributo, respecto de los restaurantes, que es el servicio desarrollado por la parte quejosa y del que se duele es inequitativo y desproporcional el tributo.*

*Con ese fin, se toma en cuenta que el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, sobre el tema señala:*

*"4) los de bares, cantinas, cabarés, discotecas, así como de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de mesa, ya sea en el mismo local o en uno anexo que tenga conexión directa del lugar de consumo de bebidas alcohólicas al de alimentos aun cuando ambos pertenezcan a contribuyentes diferentes. Tratándose de establecimiento en donde se proporcionen servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, se considera que el valor de estos últimos corresponden al 40% de la contraprestación cobrada, sobre la que se aplicará la tasa del 5%."*

*Finalmente, la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones Miscelánea Fiscal para 2000, sobre el punto en cuestión expresa:*

**"14. Del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios. (...)"**

*La lectura de la transcripción revela que el servicio de restaurantes con venta de bebidas alcohólicas distinta de la cerveza y del vino de mesa, no tienen una mecánica específica de tributación y tampoco desentraña el sentido de la norma que lo rige, de lo que se colige que está gravado con el impuesto suntuario el servicio en general prestado por estos comercios, pues la lectura de su redacción así lo determina, ya que la fracción I, inciso b), punto 4, establece la regla normativa aplicada a estos negocios, donde impone en general el servicio allí desarrollado, razón por la que una comida servida en estos lugares estará gravada con el impuesto específico, con independencia del consumo de alcohol por el contribuyente, caso diverso al de restaurantes que sólo venden cerveza o vino de mesa, pues los consumidores que acuden a dichos sitios no son sujetos del impuesto.*

*Esa conclusión, se robustece con la fracción VI, inciso b), párrafo tercero, del artículo octavo transitorio de la ley citada, pues señala que para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



*se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen a quien reciba el servicio prestado y no lo sujeta en exclusiva al consumo del alcohol.*

*Precisado lo anterior, sólo falta discernir si las personas físicas o morales que se dedican al servicio de restaurantes con venta de bebidas alcohólicas en general, son jurídicamente distintos o similares a los que sólo tienen venta de cerveza o vino de mesa.*

*Para tal fin, se toma en cuenta, de manera ejemplificativa, dos restaurantes que se ubican en cada una de las hipótesis cuestionadas, el primero tiene la obligación de cobrar a sus clientes el impuesto sustantivo, mientras el segundo no.*

*El primero vende bebidas alcohólicas en general, el segundo sólo vende cerveza o vino de mesa, pero ambos tienen como fin primordial la venta de alimentos, pues acompañarlos con las bebidas alcohólicas o las cervezas es un servicio adicional y que de acuerdo al tributo se grava lo sustantivo de cualquier bebida alcohólica que no sean cerveza o vino de mesa.*

*Luego, si lo sustantivo significa en el lenguaje común un lujo, en consecuencia, este lujo debe estar directamente relacionado con el bien o servicio que se recibe por el gobernado, en este caso con la venta de bebidas alcohólicas.*

*En ese orden de ideas, para ser acorde con el impuesto, el lujo necesariamente debe estar ligado con lo que se consideró sustantivo, es decir, con la bebida alcohólica distinta de la cerveza y vino de mesa.*

*Además el diccionario de la lengua española define a la cerveza como la bebida hecha con base de granos germinados de cebada u otros cereales fermentados en agua, y aromatizada con lupulo.*

*La cerveza es una bebida resultante de la fermentación alcohólica, mediante levadura seleccionada, de un mosto procedente de la malta (germinación, secado y tostado de los granos de cebada), al que se han agregado lúpulos y sometido a un proceso de cocción. Tras filtrar la cerveza, se procede a su envasado en botellas, botellines, latas o barriles.*

*El vino lo define como licor alcohólico que se hace del sumo de las uvas exprimido y cocido naturalmente por la fermentación, y de mesa como el vino más común y ligero que se bebe durante la comida.*

*Así mismo, la Norma Oficial Mexicana NOM-142-SSA1-1995, relativa a las Bebidas Alcohólicas. Especificaciones Sanitarias, etiquetado sanitario y comercial, publicada en el Diario Oficial de la*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*Federación el nueve de julio de mil novecientos noventa y siete, sobre las bebidas alcohólicas expresa:*

*"3.4. Bebidas alcohólicas, aquella obtenida por fermentación, principalmente alcohólica de la materia prima vegetal que sirve como base utilizando levaduras del género Saccharomyces, sometida o no a destilación, rectificación, redestilación, infusión, maceración o cocción en presencia de productos naturales, susceptibles de ser añejadas, que pueden presentarse en mezclas de bebidas alcohólicas y pueden estar adicionadas de ingredientes y aditivos permitidos por la Secretaría, con una graduación alcohólica de 2% a 55% en volumen 20°C (293k).*

*3.5. Bebida alcohólica destilada, producto obtenido por destilación de líquidos fermentados que se hayan elaborado a partir de materias primas vegetales en la que la totalidad o una parte de sus azúcares fermentables, hayan sufrido como principal fermentación, la alcohólica, siempre y cuando el destilado no haya sido rectificado totalmente, por lo que el producto deberá contener las substancias secundarias formadas durante la fermentación y que son características de cada bebida, con excepción del vodka, susceptibles de ser abocadas y en su caso añejadas o maduradas, pueden estar adicionadas de ingredientes y aditivos permitidos por la Secretaría.*

*3.6. Bebidas alcohólicas fermentadas, es el producto resultante de la fermentación principalmente alcohólica de materias primas de origen vegetal, pueden adicionarse de ingredientes y aditivos permitidos por la Secretaría.*

*3.7. Bebidas alcohólicas preparadas y cócteles, productos elaborados a base de bebidas alcohólicas destiladas, fermentadas, licores genuinos o mezcales de ellos, pueden adicionarse de otros ingredientes permitidos por la Secretaría."*

*Basta la lectura de lo anterior, para concluir que la cerveza es un producto que está inmerso dentro de las características de las bebidas alcohólicas, motivo por el que no existe sustento objetivo que lo distinga del resto de este tipo de productos.*

*Similar situación acontece con los vinos de mesa, pues también requieren para su producción la fermentación alcohólica.*

*Todo lo anterior, impide colocar a los restaurantes que venden sólo estos productos en una categoría distinta de los que venden bebidas alcohólicas en general, pues ambos expenden productos o mercancías similares, o sea, bebidas alcohólicas y tienen como fin primordial la venta de alimentos.*

*Ello basta para ambar a la conclusión de que asiste razón a la quejosa, al aducir que el artículo examinado vulnera en principio de*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*equidad sustentado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por dos razones fundamentales.*

*La primera, porque a dos sujetos ubicados en la misma hipótesis de causación se les trata de manera desigual, ya que ambos tienen como servicio fundamental la venta de alimentos y como servicio adicional la venta de bebidas alcohólicas, sin que exista distinción alguna entre la venta de cerveza y vino de mesa y el resto de los productos que pertenecen a esa categoría.*

*La segunda, porque no existe razón o motivo objetivo que permita colocarlos en planos jurídicamente desiguales, es más, el trato inequitativo previsto en la norma resulta aún más claro, porque el cobro del tributo no depende de la venta del producto presuntamente suntuario o suntuoso, sino de que se cuente con este servicio en el restaurante que se grava, lo que implica que un consumidor pagará el tributo aun sin consumir la mercancía suntuaria, porque basta con que consuma cualquier alimento para que deba pagarlo cuando acuda a un expendio de alimentos con venta de bebidas alcohólicas y no lo causará cuando consuma el mismo alimento en un negocio que sólo venda cerveza, este ejemplo robustece con claridad el criterio al que se llega.*

*Además, a modo ejemplificativo y a mayor abundamiento, se advierte que el precio que en determinado caso tenga cada uno de estos productos tampoco puede tomarse como referencia objetiva para distinguir los servicios estudiados, pues la cerveza tiene un precio mayor en el mercado al pulque que es de tres pesos a esta fecha, según la página de Internet "Terra Noticias" y que aún se sigue vendiendo en restaurantes típicos mexicanos y este producto sí está gravado con el tributo, pues no lo exime expresamente como lo hace con la cerveza y el vino de mesa, a pesar de que desde el punto de vista económico es más accesible, hecho que se robustece con la lista de precios de la Procuraduría Federal del Consumidor, que si bien no es el precio con el que se vende en los restaurantes, sirve de parámetro para ejemplificar el caso: (...)*

*Inclusive el vino de mesa puede alcanzar precios mayores a los de las bebidas alcohólicas en general, ya que puede oscilar entre los cincuenta y ochocientos pesos, como se advierte de la siguiente lista de precios tomada del Internet: (...)*

*Por tanto, los precios de esas bebidas en modo alguno sirven de base para demostrar lo suntuario del servicio, porque las listas de precios que anteceden revelan que la cerveza y el vino de mesa*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*pueden tener un valor en el mercado mayor a otros productos que se consideraron suntuarios.*

*Bajo ese parámetro, se llega a la conclusión de que es fundado el concepto de violación estudiado, por ser contrario el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, al principio de equidad, resguardado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tratar de manera desigual a los sujetos que se ubican dentro del mismo contexto normativo, sin que exista fundamento alguno de tipo legal, situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado respecto de uno y otro, porque lógicamente el servicio regulado es idéntico y no existe regla normativa que permita concluir que el servicio prestado en los restaurantes con venta de bebidas alcohólicas en lo general es diverso y por tanto suntuario, respecto de los que sólo venden cerveza o vino de mesa.*

*Sirve de apoyo al anterior argumento, por analogía, la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Marzo de mil novecientos noventa y seis, página 38, que expresa:*

**“ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. (...)”**

*Luego al ser fundado el concepto de violación estudiado, se concede la protección de la Justicia Federal solicitada a favor de la quejosa **ITALO CONCEPTOS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, a través de su representante **FERNANDO SERRATO PADRÓN**.*

*Al declarar fundado el argumento estudiado, relativo a la inequidad de la norma estudiada, resulta innecesario el examen del otro concepto de violación inherente a la falta de proporcionalidad del tributo, pues en nada variaría el sentido de este fallo.*

*(...)”*

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

#### **4.8 Propuestas**

A lo largo del presente capítulo se ha tratado de demostrar la inconstitucionalidad del gravamen establecido sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, lo cual, me hace llegar a las siguientes propuestas:

##### **4.8.1 Que se analicen correctamente los bienes y servicios gravados, ya que no todos ellos pueden considerarse como artículos de lujo**

Aun cuando se pretende gravar con este impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios con el público en general, es criticable el gravamen a la venta de ciertos productos y a la prestación de algunos servicios, en los que el carácter de suntuario es muy discutible y subjetivo.

El impuesto suntuario ha presentado problemas muy serios para su aplicación, debido a la subjetividad del concepto de lujo y a las dificultades que se tienen para su administración, sobre todo en el caso de los restaurantes con venta de bebidas alcohólicas.

La descripción de los conceptos gravados es en ocasiones muy confusa, provocando un problema de inseguridad jurídica a los contribuyentes. Esto ha propiciado que la autoridad fiscal haya tratado de aclarar algunos conceptos a través de la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 2002, pero en algunos casos ha establecido reglas que se oponen a lo dispuesto por la propia ley.

Por lo que toca a las obligaciones para los contribuyentes, la mencionada Resolución Miscelánea, ha establecido algunas casi imposibles de cumplir, permitiendo su no cumplimiento en caso de que el contribuyente opte por trasladar y pagar un impuesto que no se causa.

Es decir, si el contribuyente acepta trasladar y pagar un impuesto que no se causa y que no debe trasladarse, se le permite no cumplir con una serie de obligaciones.

Por otra parte, es de señalarse que la recaudación de este impuesto ha sido y será muy pobre, además de ser un impuesto que ha causado mucha molestia entre los contribuyentes y los consumidores a quienes se les traslada debida o indebidamente.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Otro problema que presenta este impuesto es que el concepto de "suntuario" es subjetivo y algo que puede ser suntuario para una persona, no necesariamente lo es para otra.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, **suntuario** es lo relativo al lujo.

Según el mismo diccionario, **lujo** es abundancia en las cosas no necesarias y todo aquello que supere los medios normales de alguien para conseguirlo.

Como podrá observarse, el que una cosa forme parte de una abundancia de cosas no necesarias y que supere los medios normales de alguien para conseguirlo, depende de la situación particular del adquirente, la cual es desconocida para el enajenante. De esta forma, el hecho de listar una serie de productos, servicios y arrendamientos para considerarlos como suntuarios, no deja de ser una especulación subjetiva.

El Dictamen de la Cámara de Senadores en relación con la discusión y aprobación del impuesto suntuario, señala en su exposición de motivos que: "...se ha tenido cuidado en incorporar únicamente bienes y servicios que reflejen una capacidad contributiva superior".

Sin embargo, lo único que hace el legislador es enlistar una serie de bienes y servicios que considera como lujosos sin tomar en consideración las diversas variantes que existen entre los mismos productos, que pueden ser de diversas calidades, lo cual no siempre va a implicar una cuestión suntuaria, además de que no se especifica el objeto del impuesto claramente.

Por ejemplo, en el caso de perfumes, existen diferentes definiciones de ese concepto, puesto que tanto el Diccionario de la Real Academia, la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación, la Ley General de Salud y la Norma Oficial Mexicana para productos de Perfumería así como el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, dan conceptos diferentes unos de otros, resultando un poco subjetivo lo que debe entenderse por ellos.

No existe ninguna razón por la cual deba considerarse que cuando una ley impositiva se refiera a perfumes se entienda una cosa, y cuando otra ley, también impositiva, se refiere al mismo concepto, se entienda algo diferente.

En el caso de las armas de fuego, es muy discutible que sean un artículo suntuario de acuerdo con lo mencionado anteriormente, ya que las mismas pueden ser utilizadas para protección personal y en el caso de pistolas de salva, se utilizan en el campo para ahuyentar animales y proteger la siembra.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por otro lado, también es de señalarse que los artículos para acampar no necesariamente son de lujo, y con lo dispuesto por el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, artículos como gorras o navajas podrían quedar gravadas con este impuesto.

Tratándose de prendas de vestir de seda o piel, quedan gravadas las corbatas de seda aunque sean de \$80.00.

Igual sucede con otros productos que no necesariamente son de lujo. Hay televisores de menos de 25 pulgadas que son más caros que otros de más de 25 pulgadas, dependiendo de la marca y no únicamente dependiendo de que si tienen pantalla plana o no. Sin embargo, un televisor de más de 25 pulgadas que es más barato que uno de menos de esa medida, está gravado y el otro no.

Asimismo, la ley considera como de lujo una agenda electrónica sin importar su precio, puesto que las hay de \$150.00, sin quedar considerada como suntuaria una agenda de piel de \$1,200.00.

Un caso curioso es el de los rines de magnesio, los cuales se consideran como suntuarios, cuando ya casi no se producen. "Los rines que en la actualidad se producen y venden son los de una aleación de aluminio con antimonio y los que realmente son de lujo son los que más contenido de aluminio tienen."<sup>85</sup>

Asimismo, resulta totalmente difícil entender cómo un servicio suntuario o de lujo puede ser aplicable a cualquier bar, cantina, cabaret o discoteca, ya que de ninguna manera se puede aceptar que todos y cada uno de estos establecimientos que podemos encontrar a lo largo y ancho del país puedan considerarse como establecimientos de lujo o que su servicio es suntuario, ya que dentro de estos establecimientos estaríamos ubicando aquella cantina que se encuentra en alguno de los municipios más pobres de los distintos estados de la República, en donde difícilmente se estarían cumpliendo con las normas mínimas de higiene en su operación y a pesar de lo anterior, este lugar tenga que causar el impuesto suntuario. Lo anterior sin mencionar que por el contrario encontraremos restaurantes de comida internacional, ubicados en las mejores zonas de las principales ciudades de la República, adornados con lujo excedente, con platillos sumamente sofisticados y caros, que no causarían el impuesto en estudio porque únicamente expenden vinos de mesa, los cuales pueden ser infinitamente superiores en precio que cualquier otra bebida alcohólica.

Igualmente se puede cuestionar el criterio utilizado para determinar qué deportes, o su práctica, deben de considerarse como elitistas o no, ya que si el golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades

<sup>85</sup> Puntos finos revista de consulta fiscal, Dofiscal Editores, segunda quincena de Agosto, Año I, número 13, 2002, página 26.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

deportivas náuticas, entran en esta categoría, no se entiende porqué el buceo, el paracaidismo, o algunos otros deportes denominados extremos no se encuentran en esta misma categoría, ya que también podrían considerarse como "elitistas" dado el costo que se tiene que erogar para poder practicarlos.

En general, con una simple lectura del precepto en estudio, nos podemos dar cuenta de que hay muchos productos que no deben ser considerados como de lujo y que están gravados con este impuesto y hay también muchos otros bienes y servicios que sí podrían considerarse como de lujo, debido a su exclusividad y alto costo, que no se encuentran contemplados, todo lo cual deriva de que los integrantes del Congreso de la Unión aprobaron este Artículo Transitorio sin haber estudiado a fondo las consecuencias que traería consigo, puesto que en realidad los productos o artículos que contempla en ningún momento se pueden considerar como de lujo en su totalidad.

Es necesario recordar que el criterio, que si se puede mencionar y que se utilizó para determinar los bienes objeto de este impuesto en algunos casos fue el valor de los mismos, pero en otros fue únicamente el hecho de que ellos representaban un "concepto suntuario".

En ese orden de ideas, se propone que si se desea gravar algo que verdaderamente sea lujoso, se deben analizar correctamente los bienes y servicios gravados, así como capacidad económica de los adquirentes de los bienes y/o servicios gravados, de lo contrario, se seguirían violando las garantías de proporcionalidad, equidad, legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes obligados al pago de este impuesto, lo cual es totalmente injusto, por lo cual también se da la siguiente propuesta.

#### **4.8.2 Que se derogue el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002**

Por lo que toca a la recaudación que este impuesto producirá, las expectativas no son muy buenas, tomando en cuenta que algunos contribuyentes se han amparado en contra del mismo.

El presupuesto de recaudación de este impuesto para el ejercicio fiscal de 2002, es de 8,751.4 millones de pesos y en el primer bimestre sólo se recaudaron 103.7 millones de pesos. El licenciado Rubén Aguirre Pangburn, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informó a la prensa, en noticia que se publicó el 9 de abril de 2002 en el periódico Reforma, que la recaudación de este impuesto en el primer trimestre estaba 83.9% debajo de lo esperado.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Es de verse a simple vista que un impuesto con tantos problemas, que ha causado una gran irritación entre los contribuyentes y el público en general, que provoca un trabajo administrativo adicional a aquellos obligados a recaudarlo y que deje tan poca recaudación, debe eliminarse de inmediato y de pensarse en una reforma fiscal diferente, basada en un impuesto sencillo, eficiente, que cumpla con los requisitos de constitucionalidad.

Ahora bien, al analizar los conceptos o bienes objeto del impuesto suentario, realmente resulta imposible comprender cuál fue en realidad el criterio que pudieron haber aplicado nuestros legisladores para establecer este gravamen, ya que a pesar de que en su mayoría los artículos fueron transcritos de sus leyes predecesoras, tampoco la copia de estos conceptos se hizo al cien por ciento, sino que en algunos casos se vio la mano de nuestros representantes, tal y como sucede en el rubro de alimentos y bebidas en donde únicamente quedan gravados bajo este concepto el caviar, el salmón ahumado y las angulas, desapareciendo de estos la champaña, posiblemente porque esta bebida ya no puede considerarse como suentuaría, así como tampoco lo sería el whisky, el coñac, los brandys, los tequilas, etcétera. Realmente resulta un reto a la imaginación el poder entender el razonamiento que se utilizó para poder determinar que de todos los alimentos existentes únicamente tres de ellos, y en el caso específico del salmón deben de considerarse como bienes suentarios, ya que no podemos establecer que estos artículos hayan sido seleccionados ni por su precio ni por su alto consumo en el país ni por cualquiera otra razón que los pueda hacer totalmente diferentes a los demás alimentos, independientemente de lo exótico que éstos puedan parecer, de su relativamente alto valor en el mercado, su procedencia, etcétera.

Así entonces, se propone derogar el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, puesto que no respeta la garantía de seguridad jurídica de los gobernados, al resultar sumamente difícil de aplicarse pues el objeto del impuesto no está plenamente definido, como es el caso de los "techos móviles para automóviles", ya que a pesar de que por ellos podamos imaginar que se trataron de referir a los comúnmente denominados "quemacocos", no existe la certeza de ello, ya que en el caso específico de los quemacocos, a pesar de que una parte del techo se pueda deslizar, esto no significa que el techo del vehículo sea móvil.

También bajo este tipo de indefiniciones tenemos a los "accesorios deportivos para automóviles", en donde no encontramos una definición de lo que debe entenderse por este concepto, lo anterior a pesar de la "brillante" definición que nos dio a conocer la autoridad a través de la regla 14.5, publicada el 14 de enero del presente año a través de la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, en la cual en su parte conducente, establece textualmente lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"...se entiende por accesorios deportivos para automóviles, aquellos que estén diseñados con ese objeto".

Desgraciadamente, con este tipo de aclaraciones resulta sumamente difícil que los contribuyentes puedan aplicar la ley de manera correcta y con ello se estén evitando conflictos futuros con las propias autoridades, pues no fueron definidos correctamente todos estos conceptos en la misma ley, sino que se tuvo que valer la autoridad de la Vigésima Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, con lo cual también se vulnera la garantía individual de legalidad, contemplada en la Carta Magna.

No puede identificarse claramente el criterio aplicado para la determinación de los servicios que sí deben causar este impuesto y los que no, encontrando serias contradicciones en ella, puesto que, como ya vimos, la enajenación de cualquier tipo de bebida alcohólica no quedó considerada como un acto que mereciera ser gravado por el impuesto sunuario, razón por la cual no se entiende porqué en el caso de servicio de restaurante, éste quedará gravado si en el mismo local se expenden bebidas alcohólicas sin importar el nivel, categoría o precios del lugar, lo cual se traduce en que únicamente por el hecho de servir bebidas alcohólicas se determina si el restaurante debe o no considerarse como un servicio sunuario.

De esta manera, también se nota la falta de equidad y de proporcionalidad del precepto, puesto que a pesar de que los legisladores trataron de contemplar bienes y servicios considerados como sunuarios, en realidad entre ellos mismos se pueden encontrar que son de diversos precios por lo que se encuentran al alcance de personas con distintas capacidades económicas, y además hace exenciones respecto de otros productos que podrían ser aún más caros.

Como un ejemplo de los efectos de la inequidad tributaria, se puede señalar a la prestación de servicios de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas distintas de las cervezas y vinos de mesa, así como la prestación de servicios de hospedaje y alimentos por un servicio integrado.

De la lectura de la fracción I, inciso b), punto 4), del Artículo Octavo Transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, se sigue que los servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, se encuentran sujetos al pago del gravamen, pero únicamente por la parte que la ley considera que corresponde a la prestación de servicios de alimentos y bebidas.

Esto es, los servicios de hospedaje no son propiamente objeto del tributo que nos ocupa, ni su valor forma parte de la base del cálculo del mismo, sino que la regla especial contenida en el dispositivo que se analiza, indica que los prestadores de servicios de hospedaje, alimentos y bebidas por un precio

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

integrado, estarán afectos al pago del impuesto de mérito, únicamente en tanto que tales sujetos presten servicios de alimentos y bebidas.

En este sentido, es válido afirmar que los prestadores de servicios de hospedaje y de alimentos y bebidas por un precio integrado, causan el impuesto que nos ocupa, por la realización de actividades idénticas a aquellos que ofrezcan el servicio de restaurantes, esto es, causan el impuesto por la prestación de un servicio de alimentos y bebidas al consumidor, con la única diferencia de que en el caso de los primeros, el servicio de alimentos y bebidas no es el único servicio que se presta a cambio del precio pactado, sino que este precio se cobra también por la prestación de otros servicios, mismos que no forman parte del objeto ni de la base del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

En ese orden de ideas, el hecho generador de la contribución en el caso de la prestación de servicios de restaurantes, y en el caso de prestadores de servicio de hospedaje y alimentos y bebidas por un precio integrado, es materialmente el mismo: la prestación de servicios de alimentos y bebidas.

Ahora bien, no existe un motivo justificado que se pueda desprender de la propia Ley o de los documentos legislativos en los que consta su proceso de creación, por el cual se llegue objetiva o razonablemente a la conclusión de que los servicios de restaurante en los que se vendan bebidas alcohólicas diversas a la cerveza y al vino de mesa, deban ser considerados como servicios suntuarios o servicios de lujo, o bien, que hagan suponer que los prestadores de servicios de este tipo, tienen una capacidad económica superior que aquellos prestadores de servicios de restaurante en los que se expenden únicamente cerveza y vino de mesa.

En efecto, el hecho de que en un establecimiento que preste servicios de restaurantes, o bien, de hospedaje, alimentación y bebidas por un precio integrado, se expiden bebidas alcohólicas, de ningún modo pueden considerarse en un razonamiento objetivo, como un elemento determinante, para establecer que tales servicios "superen los medios normales de alguien para conseguirlos", esto es, son de lujo o suntuarios.

Es un hecho notorio y conocido que los establecimientos en los que se presten servicios de restaurantes, pueden tener notorias diferencias de precio al público en sus servicios con independencia de que expendan o no bebidas alcohólicas.

Esto es, existen sujetos que presten servicios de restaurantes y que en sus establecimientos expenden bebidas alcohólicas, cuyos precios son sumamente bajos y accesibles a la generalidad de la población, por lo que de ningún modo implican una demasía en el adorno.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Igualmente, existen sujetos que presten servicios de restaurantes y que no expendan bebidas alcohólicas en sus establecimientos ni en locales anexos, cuyos servicios se ofrecen al público a precios notoriamente más elevados, derivados de las razones más variadas, como pueden ser la ubicación del local, el prestigio comercial, la demanda de sus servicios, etc., esto es, el hecho de que en un restaurante se vendan bebidas alcohólicas no es un elemento que razonablemente permite establecer si tal servicio debe o no ser considerado suntuario o de lujo, ya que este solo hecho no refleja necesariamente una mayor capacidad económica por parte del prestador del servicio, ni por parte del prestatario o consumidor de los mismos, en relación con aquellos restaurantes en que no se venden bebidas alcohólicas.

A más de lo anterior, cabe señalar que el impuesto en estudio se encuentra establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, y no así en una ley especial, que hubiera sido lo más correcto, ante lo cual para varios contribuyentes surge la interrogante de cuál será su vigencia, la cual es de un año, sin embargo en el dispositivo en estudio se señala que se pagará a través de ejercicios fiscales, lo cual hace suponer que se seguirá aplicando en años posteriores.

En este sentido transcribimos un precedente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la Quinta Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXX, Página 2277, que establece a la letra lo siguiente:

**“PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS, VIGENCIA DE LA LEY DE.** Las leyes de ingresos, lo mismo que las de egresos, tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado día y dejan de surtir sus efectos por lo que ve a la tributación y pagos que establecen, también en determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente.

Amparo administrativo en revisión 998/40. Córdoba Mariano y coagraviados. 7 de noviembre de 1941. Unanimidad de cinco votos, en cuanto a los puntos resolutivos primero, segundo y quinto y por mayoría de tres votos, por lo que hace a los puntos resolutivos tercero y cuarto. Disidentes: Octavio Mendoza González y Gabino Fraga. La publicación no menciona el nombre del ponente.”

La tesis transcrita basa fundamentalmente la vigencia anual de la Ley de Ingresos de la Federación en la naturaleza de ésta, la cual, si bien es cierto se debería de limitar a hacer un catálogo de impuestos por aplicar en el ejercicio

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

en cuestión, en realidad ha sido utilizada para modificar, crear e inclusive, contraponerse con las leyes especiales fiscales.

En efecto, en el Artículo Octavo Transitorio se establece el nuevo Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios.

Si bien es cierto que existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece que es válido que la Ley de Ingresos de la Federación, contenga preceptos que no estén vinculados, ni subordinados a un ejercicio fiscal, también lo es, que esto implica una deficiencia en la técnica legislativa y sin duda contribuye a oscurecer y entorpecer el panorama fiscal.

Las últimas modificaciones a nuestra legislación fiscal provocaron sin duda la mayor avalancha de demandas de juicios de amparo que se ha presentado en la historia de nuestro país

Esto se debe a que después de la reforma fiscal, se encuentra que cada una de las leyes reformadas o los nuevos impuestos establecidos, están plagados de imprecisiones de carácter técnico cuya irregularidad puede ser planteada no sólo a partir del análisis constitucional a través del amparo, sino mediante el ejercicio de vías alternas de legalidad a efecto de obtener una resolución firme que otorgue certeza a los contribuyentes.

Conviene recordar que para lograr certeza respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales, existe la posibilidad de que los contribuyentes presenten una consulta de confirmación de criterio en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, cuya resolución favorable confirmarían el derecho que tienen los particulares, de no ser contribuyentes del impuesto.

Cabe señalar, que en caso de obtener una resolución desfavorable por parte de las autoridades fiscales, los contribuyentes contarían con la posibilidad de promover en contra de dicha negativa un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podría declarar la nulidad de la resolución impugnada para los efectos de que la autoridad emitiera la resolución favorable al particular o bien, declarar la validez de la resolución impugnada en cuyo caso el particular podría acudir al juicio de amparo planteando además la violación de los aspectos de legalidad en materia del juicio de amparo y la violación a sus garantías constitucionales derivadas de los ordenamientos legales respectivos.

Con base en todas las faltas de consistencia de este impuesto, la ausencia de criterios sustentables en su diseño, así como en la mínima técnica legislativa utilizada y la escasa o casi nula recaudación esperada, este nuevo impuesto suntuario debería ser derogado a la brevedad.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Asimismo, resulta indispensable que tanto nuestros legisladores como nuestras autoridades fiscales tomen conciencia de que el México de hoy está cambiando, por lo que ya no es aceptable establecer gravámenes al vapor y sin técnica legislativa alguna, o tratar de legislar vía Resolución Miscelánea, ya que esto nos llevaría a situaciones como la que se presenta con este impuesto suntuario, en donde la sociedad en general ha demostrado su rechazo, pero no tanto por el incremento en la carga tributaria sino por lo absurdo de sus disposiciones y la falta de criterios sustentables para su aplicación.

Tampoco es suficiente para la sociedad que sus representantes en el Congreso de la Unión declaren simplemente que "hicieron el mejor de sus esfuerzos" en relación a la reforma fiscal, si estos esfuerzos no se ven reflejados en leyes o preceptos que respeten las normas constitucionales.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** El derecho financiero es una rama del derecho público que regula la actividad financiera del Estado a través del establecimiento de tributos, cuya finalidad es obtener recursos, los cuales deben ser administrados, gestionados y destinados a la realización de gastos públicos para que el Estado cumpla sus objetivos; de esta rama del derecho se desprende el derecho fiscal, el cual regula el establecimiento, recaudación y control de ingresos derivados del ejercicio de potestad tributaria del Estado, así como las relaciones entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes; y por último, se encuentra el derecho tributario que regula sólo lo referente a la imposición de las contribuciones o tributos.

**SEGUNDA.** Las contribuciones engloban a todo aquello que auxilia a sufragar los gastos públicos del Estado, están compuestas por los *impuestos*, que son prestaciones fijadas por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos aquellos individuos cuya situación jurídica coincida en lo previsto por la ley como hecho generador del crédito fiscal; las *aportaciones de seguridad social* son las contribuciones a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, proporcionados por el mismo Estado; las *contribuciones de mejoras* son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa con la construcción de obras públicas; y, los *derechos* son cubiertos por las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público prestado por el Estado.

**TERCERA.** La relación jurídico-tributaria es la establecida entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, la cual nace en virtud de la ley existiendo en dicha relación una serie de obligaciones y derechos recíprocos entre ambos sujetos; sus elementos son: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Dicha relación debe regirse por determinados principios para que las obligaciones impuestas a los contribuyentes no violen sus garantías individuales; tales principios son muy variados; sin embargo, considero que los más importantes son los siguientes: el *principio de proporcionalidad*, pues cada impuesto debe ser aplicado en relación a la capacidad económica de los contribuyentes, dentro de dicho principio se pueden aplicar los principios de generalidad, capacidad económica y capacidad de pago, puesto que están íntimamente ligados y tienen el mismo objetivo; el *principio de equidad*, porque el mismo señala que a los iguales hay que tratarlos de forma igual y a los desiguales de forma desigual, ello tiene relación también con el principio de generalidad, ya que tal principio establece que se debe gravar a todas las personas que se encuentren dentro de la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

hipótesis prevista por la propia ley, salvo las excepciones que la misma ley señale; el *principio de destino al gasto público*, el cual implica que todo lo recaudado por causa de los impuestos debe ser destinado a cubrir el gasto público; el *principio de legalidad*, que señala que todo impuesto debe estar comprendido en una ley expedida por autoridad competente; todo esto engloba el *principio de justicia*, el cual implica que los habitantes de una nación deben contribuir a su sostenimiento en proporción a su capacidad económica.

**CUARTA.** Por *bienes y servicios suntuarios* se entienden las cosas que poseen utilidad, o la prestación de obligaciones de hacer, no hacer o tolerar realizadas por una persona a favor de otra, que impliquen cuestiones relacionadas con el lujo, por lo que son de un gran costo.

**QUINTA.** Para un mejor estudio, los impuestos son clasificaciones de diversas maneras, atendiendo a determinadas características que los mismos presentan, los hay directos e indirectos, los directos son los cubiertos por el mismo contribuyente sin intermediarios; los indirectos son trasladados por el contribuyente a un tercero para que él los pague, es decir, se grava por repercusión. Los impuestos personales son los que gravan los ingresos obtenidos por las personas; y, los impuestos reales gravan la relación jurídica entre una persona y una cosa o un bien; Los impuestos con fines fiscales están destinados a cubrir el gasto público; y, los impuestos con fines extrafiscales tienen una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de recursos para sostener el gasto público. Son instantáneos cuando se cubren al realizar el pago en un solo acto y por única vez en el año fiscal; son periódicos cuando se presentan pagos aislados en intervalos regulares mediante el ejercicio fiscal.

**SEXTA.** Dentro de los elementos de la obligación se encuentran los siguientes:

**Sujeto Activo:** Es el Estado: Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

**Sujeto Pasivo:** Es la persona física o moral cuya situación jurídica se encuentra prevista en la ley fiscal, por lo que está obligada a cubrir un crédito fiscal a favor del Estado.

**Objeto:** Es la situación jurídica o de hecho prevista en la ley como generadora de la obligación contributiva.

**Base:** Es la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley.

**Tasa o tarifa:** Es el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



**Época de pago:** Es el plazo establecido por la ley fiscal para que se cumpla con la obligación.

**SÉPTIMA.** El impuesto de mayor trascendencia e importancia en nuestro país es el impuesto sobre la renta, pues es el gravamen impuesto por el Estado sobre el incremento patrimonial de cada individuo durante un periodo determinado, además de que es el más importante en cuanto a recaudación se refiere, sin embargo, con lo recaudado por dicho impuesto no es suficiente para sufragar los gastos públicos, por lo que se tiene la necesidad de crear otros impuestos más para cubrir las necesidades públicas como lo son el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto al activo, el impuesto sobre automóviles nuevos, el impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos, el impuesto sustitutivo del crédito al salario, y el nuevo impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios.

**OCTAVA.** Dentro de la reforma fiscal contemplada para el ejercicio fiscal de 2002, el 1 de enero del referido año, aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación, un nuevo impuesto denominado impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, el cual se encuentra contemplado en el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, el cual presenta varios vicios de inconstitucionalidad.

**NOVENA.** En primer lugar, dicho impuesto no tiene una exposición de motivos a través de la cual el legislador dé a conocer las razones que lo motivaron a crear este nuevo impuesto, sino que lo agrega de manera arbitraria en una ley de ingresos, pues si se trata de un nuevo impuesto, lo más lógico hubiera sido que se creara una ley especial como lo son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etc., para que dicho gravamen cumpliera con el requisito de legalidad establecido en la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

**DÉCIMA.** El impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios, es un impuesto indirecto, a cargo de las personas físicas y morales en territorio nacional que realicen las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes muebles y la importación de bienes, realizadas con el público en general, el objeto de este impuesto son las actividades señaladas, la base es el valor de las operaciones señaladas, la tasa es del 5%, y la época de pago es en el momento en que se realiza las actividades referidas.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**DÉCIMA PRIMERA.** A pesar de que en el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, se establece que dicho gravamen se impone sobre la Venta de bienes y servicios suntuarios, en el mismo no se define qué es lo que se debe entender por *suntuario*, pues el legislador solamente enlistó algunos bienes y servicios que a su juicio son de lujo, pero en ningún momento determinó por qué son suntuarios, es más, a través de la Vigésima Primera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, la autoridad administrativa trata de definir que es lo que se debe entender por perfumes, artículos para acampar, accesorios deportivos para automóviles, prendas de vestir de seda o de piel, zapatos, equipo de cómputo, oro, joyería, orfebrería etc.

**DÉCIMA SEGUNDA.** La idea de lo suntuario, se basa en criterios personales y subjetivos, por lo que es una abstracción incompatible con normas jurídicas a través de las cuales se planteen presupuestos hipotéticos y consecuencias fácticas generados para ser aplicados en realidades.

**DÉCIMA TERCERA.** Como se ha señalado, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, no cumple con los requisitos señalados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues no se encuentra establecido correctamente en la ley, por lo que viola la garantía de legalidad de los sujetos que se encuentran obligados de cubrir dicho impuesto.

**DÉCIMA CUARTA.** Asimismo, es de señalarse que el impuesto sobre la venta de bienes y servicios suntuarios no cumple con el requisito de proporcionalidad pues el mismo no se aplica en atención a la capacidad tributaria de quienes resultan afectados por su aplicación, pues resulta equivoco el que se considere como un servicio suntuario o de lujo el servicio en cualquier bar, cantina, cabaret o discoteca, ya que de ninguna manera se puede aceptar que todos y cada uno de estos establecimientos que podemos encontrar en el país pueden considerarse como establecimientos de lujo o que su servicio es suntuario, ya que dentro de estos establecimientos también estaríamos ubicando aquel restaurante que se encuentra en alguno de los municipios más pobres del Estado de Chiapas, en donde difícilmente se estaría cumpliendo con las normas mínimas de higiene en su operación, y a pesar de lo anterior, este lugar tenga que causar el impuesto suntuario.

**DÉCIMA QUINTA.** Por otra parte, el impuesto suntuario tampoco cumple con el requisito de equidad tributaria, puesto que señala que el impuesto se pagará cuando las actividades señaladas se realicen con el público en general, pero si se traslada el impuesto al valor agregado no se causará el mismo; de lo

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

anterior, se desprende que las personas que puedan trasladar el impuesto al valor agregado no pagarán el impuesto suntuario, pero las personas que queden comprendidas dentro del género público en general tendrán que pagarlo, pues la misma ley señala este trato desigual cuando se supone que el objeto del impuesto es gravar a todo aquel que adquiera un bien o solicite un servicio suntuario, lo cual debe hacerse sin tomar en consideración la clase de contribuyente de que se trate.

**DÉCIMA SEXTA.** Por motivo de todas estas violaciones a lo establecido por la Carta Magna, los contribuyentes que se vieron afectados por este nuevo impuesto interpusieron gran cantidad de demandas de amparo en contra de lo dispuesto por el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, los cuales han comenzado a ser resueltos por los Juzgados de Distrito en toda la República, a través de sentencias en las cuales los jueces federal han decidido otorgar el amparo y protección de la justicia de la Unión a los quejosos, en virtud de que los jueces han considerado que efectivamente el impuesto suntuario no respeta los principios de proporcionalidad y equidad con que deben contar todos los tributos.

**DÉCIMA SÉPTIMA.** Finalmente, se puede concluir, que para el próximo ejercicio fiscal, el Artículo Octavo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, debe ser derogado, pues el mismo es desproporcional, e inequitativo, además de que la finalidad del mismo no se ha alcanzado, pues su recaudación es mínima, y en el caso de que el legislador decida no derogarlo debe estudiarlo correctamente y eliminar bienes y servicios ahí contemplados que no son suntuarios y agregar otros que siéndolo no se encuentran establecidos en el mencionado artículo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**BIBLIOGRAFÍA**

1. ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, A.C. Análisis crítico de los aspectos relevantes de la reforma fiscal. Ed. Dofiscal Editores, México, 2002, 253 pp.
2. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho fiscal. 15ª edición, Ed. Themis, México, 2000, 558 pp.
3. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho fiscal. Ed. Oxford, México, 1998, 543 pp.
4. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. 2ª edición, Ed. Oxford, México, 2002, Volúmenes 2 y 3 1025 pp.
5. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. Financiamiento del gasto público. Ed. Trillas, México, 1988, 171 pp.
6. CORONA FUNES, José. Reformas fiscales 2002. Ed. Gasca sicco, 2002, 469 pp.
7. DAMM ARNAL, Arturo. La revolución fiscal en México: una cuestión pendiente. Ed. Panorama Editorial, México, 1995, 99 pp.
8. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de derecho tributario. 3ª edición, Ed. Limusa, México, 1995, 223 pp.
9. DIEP DIEP, Daniel, et. al. Defensa fiscal. Ed. Pac, México, 2000, 710 pp.
10. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Ediciones Larousse, México, 2001, 727 pp.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

11. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho fiscal. Ed. Mc Graw Hill, México, 2000, 466 pp.
12. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 33ª edición, Ed. Porrúa, México, 2001, 561 pp.
13. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho. 47ª edición, Ed. Porrúa, México, 1995, 444 pp.
14. GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO VISUAL. Programa educativo visual. Panamericana formas e impresos, Colombia, Revisión y actualización: Armando Garzón Galindo, 1291 pp.
15. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. Reformas fiscales 2002. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, 185 pp.
16. JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo A. Temas Fiscales. Ed. Pac, México, 1985, 193 pp.
17. KAYE, Dionisio J. Derecho procesal fiscal. 6ª edición, Ed. Themis, México, 2000, 464 pp.
18. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano. 4ª edición, Editorial contables y administrativas, México, 1973, 378 pp.
19. MIRANDA AMADOR, Candelario. Análisis práctico de los impuestos 2000. 4ª edición, Ed. Themis, México, 2000 348 pp.
20. PÉREZ CHÁVEZ, José, et. al. Taller de prácticas fiscales. 13ª edición, Ed. Themis, México, 2002, 539 pp.
21. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. Derecho tributario mexicano. Ed. Trillas, México, 1988. 371 pp.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

22. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición, Ed. Harla, México, 1986, 309 pp.
23. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano. 2ª edición, Ed. Porrúa, México, 2001, 597 pp.
24. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho fiscal mexicano. 11ª edición, Editorial Cárdenas, México, 1998, Tomo I, 696 pp.

#### REVISTAS

1. PUNTOS FINOS Revista de Consulta Fiscal, Dofiscal Editores, 2ª Quincena de Marzo de 2002. 47 pp.
2. PUNTOS FINOS Revista de Consulta Fiscal, Dofiscal Editores, 2ª Quincena de Agosto de 2002. 48 pp.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**LEGISLACIÓN**

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
2. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002
3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
4. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
5. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
6. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO
7. LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS
8. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS
9. LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MICHOACÁN
10. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
11. CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA COMÚN Y PARA TODA LA REPÚBLICA EN MATERIA FEDERAL
12. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL
13. RESOLUCIONES MISCELÁNEAS

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN