



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y
ADMINISTRACIÓN

INCONSTITUCIONALIDAD EN EL TÍTULO V
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :
ABRAHAM GÓMEZ RIVAS

ASESOR:
C.P. JAVIER BELMARES SÁNCHEZ



MÉXICO, D.F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

| | Pág. |
|--|-------------|
| Agradecimientos | 4 |
| Introducción | 5 |
| I. Las garantías constitucionales | 7 |
| 1) Concepto de garantías constitucionales | |
| 2) Ámbito de validez personal de las garantías constitucionales | |
| 3) El amparo | |
| 4) Garantías constitucionales en materia tributaria | |
| a) Destino de las contribuciones | |
| b) Proporcionalidad | |
| c) Equidad | |
| d) Legalidad | |
| e) Otros principios constitucionales en materia tributaria | |
| f) Los principios constitucionales en materia fiscal son verdaderas garantías constitucionales | |
| II. Obligación de contribuir al gasto público | 26 |
| 1) Obligación de los mexicanos | |
| 2) Obligación de los extranjeros | |
| a) La fracción IV del artículo 31 constitucional | |
| b) Tratados Internacionales | |
| c) La fracción XVI del artículo 73 constitucional | |
| d) La fracción VI del artículo 73 y las leyes secundarias | |
| e) Opinión personal | |
| f) Ámbito de validez y eficacia de las normas jurídicas | |
| III. El Impuesto sobre la Renta | 47 |
| 1) Elementos de los impuestos | |
| 2) Sujetos del Impuesto sobre la Renta | |
| 3) Objeto del Impuesto sobre la Renta | |
| 4) Interpretación de las normas fiscales | |

IV. La proporcionalidad en el Impuesto sobre la Renta

59

- 1) Proporcionalidad y capacidad económica
- 2) Mecánicas para determinar el impuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta
- 3) Análisis de la utilización de una “tasa” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 4) Análisis de la utilización de una “base bruta” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 5) Análisis de la utilización de una “base neta” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 6) Análisis de la utilización de una “tarifa” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 7) Análisis de la utilización de “tasas progresivas” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 8) Análisis de la utilización de una “tabla” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad
- 9) Mecánicas en el Impuesto sobre la Renta que atienden al principio de proporcionalidad

V. Los residentes en el extranjero y su régimen fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta

88

- 1) Establecimiento permanente
 - a) Concepto de establecimiento permanente
 - b) Tributación a través de un establecimiento permanente
- 2) Título V de la Ley de la Ley del Impuesto sobre la Renta
 - a) Fuente de riqueza en territorio nacional
 - b) Determinación del impuesto
 - c) La proporcionalidad en el Título V
- 3) Opinión personal sobre las razones de ser de las mecánicas para determinar el impuesto en el Título V

VI. Los Tratados para Evitar la Doble Tributación

98

- 1) Concepto de doble tributación internacional
- 2) Métodos para eliminar la doble tributación
- 3) Tratados Internacionales

- a) Concepto de tratado internacional
- b) La jerarquía del orden jurídico en México y los tratados internacionales
- c) Los Tratados para evitar la doble tributación y el principio de proporcionalidad

| | |
|---|-----|
| VII. Planteamiento de una solución | 106 |
| 1) Tributación sobre una base neta y tarifa o tasas progresivas | |
| 2) El dictamen como herramienta para determinar la base neta | |
| VIII. Conclusiones | 110 |
| Bibliografía | 115 |

AGRADECIMIENTOS

A DIOS

Porque a ti Señor, todo te debemos.

A mis padres

Que comenzaron dándome la vida para después dedicarme la suya.

A mis hermanos

Nancy Verónica y Carlos Alberto, por estar siempre a mi lado.

Al Lic. Manuel Solano

Por toda la confianza que en mi ha depositado y el gran apoyo que siempre me ha brindado.

Gracias Manuel.

A mis amigos

En especial a los C.C.P.P. Sergio Abarca Téllez, Agustín Mercado López y

Oscar Bautista Bautista.

Al C.P. Javier Belmares Sánchez

Quien tan amablemente aceptó ayudarme en la realización de este trabajo, enriqueciéndolo con su toda su experiencia

Y muy especialmente

a la Universidad Nacional Autónoma de México

por toda la formación profesional, pero en especial humana, que me ha brindado.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad el mundo de los negocios requiere del trabajo de grupos multidisciplinares, y el ámbito fiscal no se encuentra excluido de esta situación, sino que por el contrario, para estar en posibilidades de realizar una adecuada interpretación y aplicación de las normas fiscales se requiere continuamente la participación de abogados, contadores, economistas, entre otros profesionistas.

En efecto, la interpretación de las normas jurídicas no es una actividad exclusiva de los Licenciados en Derecho, sino que es propia de todo aquel que, por una u otra razón, busca desentrañar el significado de las mismas.

Hoy en día resulta innegables el papel del profesionista de la Contaduría en el ámbito fiscal, ya sea laborando en una entidad, como profesionista en un entidad, como auditor de la situación fiscal de las empresas o bien como asesor externo en la materia.

Si bien el contador no se encuentra en posibilidades de litigar asuntos ante los distintos órganos jurisdiccionales (lo cual no quiere decir que no pueda tener un conocimiento general del ámbito procesal e incluso participar activamente en las *litis*), por lo cual aisladamente no puede abarcar el ámbito fiscal en su totalidad, se puede afirmar que la formación académica y laboral que adquiere un profesionista de la Contaduría le permite, en muchos casos, contar con un mejor entendimiento la problemática fiscal de las empresas con respecto a otros profesionistas inmersos en esta área. Y esto es así ya que el contador tiene un importante grado de entendimiento de las operaciones de las empresas; además de que cuenta con una adecuada referencia del aspecto financiero, y de que se encuentra familiarizado con diversos términos empleados en el texto de las disposiciones fiscales

Es con base en el papel que juega el contador, así como en el significado que implica desarrollar una tesis, que se realiza este trabajo, buscando que sea un verdadero ejercicio de interpretación de las normas jurídicas en el ámbito fiscal.

A lo largo de esta investigación se buscará principalmente exponer los argumentos adecuados para sustentar:

- ◆ Que los extranjeros se encuentran obligados a contribuir al gasto publico en México;
- ◆ Que la legalidad, la proporcionalidad y la equidad son verdaderas garantías constitucionales;
- ◆ Que las garantías constitucionales en materia fiscal aplican a personas físicas y a personas jurídicas, ya sean residentes en México o residentes en el extranjero;
- ◆ Cual es el sentido en que se debe atender a la proporcionalidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- ◆ Finalmente, se buscará mostrar los argumentos que hacen sostener el porqué existe inconstitucionalidad en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO I

LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

1) Concepto de garantías constitucionales

Dando cabal seguimiento a lo apuntado en la introducción, se comenzará con la exposición de algunos aspectos referentes a las *garantías constitucionales* establecidas en nuestra Carta Magna, así como al *amparo*.

Si bien se está perfectamente consiente de que un estudio profundo de las *garantías constitucionales*, así como de la institución jurídica del *amparo*, rebasaría en demasía los objetivos de este trabajo, se considera que resulta de gran ayuda el determinar una serie de premisas respecto de estos temas, a fin de contar con algunos antecedentes de estos tópicos (aunque éstos sean sumamente breves) que resultarán de vital trascendencia en el desarrollo de esta tesis.

Así las cosas, para comenzar a comentar respecto de estos temas, de suyo interesantes y complejos, se basa principalmente en lo apuntado por diversos doctrinarios estudiosos del tema, pero en particular en lo expuesto por uno de los actuales Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Lic. Juventino V. Castro, por considerar que sus estudios sobre estos temas no sólo son actuales, sino inclusive vanguardistas.

Conforme lo antes comentado, en este primer apartado se expone lo relativo a las *garantías constitucionales* y posteriormente, en el siguiente apartado se hará lo conducente respecto del *amparo*.

Primeramente, encontramos que las *garantías individuales*, señala el doctrinario Ignacio Burgoa, son conocidas de diversas formas. Así encontramos que se les llama garantías

constitucionales, derechos del hombre, derechos humanos, derechos fundamentales, derechos públicos subjetivos o derechos del gobernado¹.

En lo particular, y por las razones que se expondrán posteriormente, se considera que si bien el término *garantías individuales* es de un mayor conocimiento por la generalidad, el término *garantías constitucionales* resulta ser el más adecuado.

Este autor señala que parece ser que la palabra “garantía” proviene del término anglosajón “warranty” o “warrantie”, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant), por lo que tiene una connotación muy amplia. “Garantía” equivale, -continúa diciendo este autor- pues, en su sentido lato, a “aseguramiento” o “afianzamiento”, pudiendo denotar también “protección”, “respaldo”, “defensa”, “salvaguardia”, o “apoyo”. Jurídicamente el vocablo y el concepto “garantía” se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones apuntadas.

Prosigue este autor diciendo que el concepto “garantía” en derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas pre-establecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional. De esta guisa, se ha estimado incluso por la doctrina, que el principio de legalidad, el de división o separación de poderes, el de responsabilidad oficial de los funcionarios públicos, etc., son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados; afirmándose también que el mismo concepto se extiende a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la ley y del derecho.

Por otra parte, como acertadamente señala el jurista Juventino V. Castro en su obra intitulada “Garantías y Amparo”², nuestra actual Constitución no jerarquiza ni ordena con un método riguroso las garantías que en ésta se reconocen, sino que por el contrario, incluso podemos decir que estas garantías se encuentran prácticamente en desorden.

¹ BURGOA, Ignacio, *Las Garantías individuales*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2001. Pág. 161.

Asimismo, este autor afirma que si bien el Capítulo I del Título Primero de nuestra Carta Magna se denomina “De las Garantías Individuales”, encontramos que fuera de éste, en otras partes del texto de la Constitución, existen verdaderas garantías constitucionales; y por otra parte hay disposiciones que deberían arrojarse fuera de este Capítulo I, ya que corresponden a disposiciones generales y no a garantías individuales propiamente hablando.

El gran doctrinario y actual Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que importa aún más subrayar que una garantía, colocada fuera de su contexto natural, frecuentemente resulta difícil de captar en su espíritu y en su motivación, precisamente por carecer de un entrelace lógico y una secuencia intencionada que pondría de manifiesto la libertad o el valor protegidos, en su extensión y las limitaciones totales que para esa garantía otorga el legislador.

De lo expuesto anteriormente se pueden desprender las siguientes premisas:

- ◆ Aquellos derechos que normalmente son conocidos como *garantías constitucionales*, también son llamados de diversas formas, dependiendo de su autor, de la corriente jurídica que se tome, ya sea *iusnaturalista* o *iuspositivista*, etcétera; pero todas las posibles expresiones usadas se refieren a una misma categoría de derechos de las personas, derechos consagrados en nuestra máxima norma jurídica, derechos que por una parte constituyen un límite para el Estado, y por otra salvaguardan derechos que se consideran como básicos para las personas en un estado de derecho.
- ◆ Las *garantías constitucionales* no son únicamente aquellas que se encuentran dentro del Capítulo I de nuestra Constitución Federal (mismo que comprende los artículos 1º al 29), sino que también podemos encontrar auténticas *garantías constitucionales* fuera de este Capítulo, en otras partes del cuerpo de este máximo ordenamiento. Sobre este particular se ahondará mayormente en el tercer apartado de este Capítulo.

² CASTRO, Juventino V., *Garantías y amparo*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2000. Pág. 39

2) **Ámbito de validez personal de las garantías constitucionales**

Una vez que se ha determinado qué se debe entender por *garantía constitucional*, resulta de suma importancia definir el ámbito de validez personal de las mismas, es decir, los sujetos que se encuentran “salvaguardados” por las mismas.

Podemos comenzar con señalar lo establecido por el primer párrafo del artículo 1° de nuestra Constitución Federal el cual *ad litteram* señala:

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

Del anterior artículo se pueden desprender los siguientes puntos:

- ◆ Todo individuo puede gozar de las *garantías* establecidas por la Carta Magna, no haciéndose distinción entre nacionales y extranjeros.
- ◆ Estas *garantías* únicamente pueden “restringirse” o “suspenderse” de conformidad con lo establecido en la misma Constitución.

Respecto del primero punto se presentan las siguientes disertaciones:

El texto de la Constitución establece literalmente como sujetos de las *garantías* en ella establecidas a los “individuos”. Sin embargo, de manera particular se considera que este término debe interpretarse en su sentido más amplio, no limitándolo a las personas físicas o seres humanos, sino que por el contrario, debe interpretarse en un aspecto más general, como lo es el término “personas”, el cual comprende tanto a los seres humanos (individuos) como a las personas morales.

A continuación, se muestra como existen verdaderos argumentos para sostener jurídicamente que las personas morales sí son sujetos tutelados por algunas *garantías constitucionales* (por supuesto que sólo a aquellas que en su carácter de persona moral le resultan aplicables, por ejemplo, no le serían aplicables las *garantías constitucionales* que goza un inculpaado de un delito en los términos del artículo 20 constitucional).

A este respecto, se hace referencia a lo citado por el Licenciado Juventino V. Castro, quien al realizar un análisis respecto de si existen o no las denominadas *garantías sociales*, expresa la posibilidad de que las personas morales hagan valer la acción de *amparo* para salvaguardar sus *garantías constitucionales* respecto de sus derechos patrimoniales (énfasis añadido mediante negrillas):

“Y la clarificación de estos malos entendidos, tiene que llevarnos forzosamente a la conclusión de que no hay garantías individuales y garantías sociales –ya que se enfrenten o se complementen-, sino que bajo nuestro sistema fundamental solamente hay *garantías constitucionales*, que son en un gran número de casos derechos del hombre, como nos enseña Noriega, que están amparados por una institución procesal –el juicio de amparo-, pero que siguen siendo de carácter individual y personalísimo, aunque la acción pueda ejercerse por personas morales, respecto de sus derechos patrimoniales, ya que no de los físicos que en ellas son inexistentes.”

Actualmente, refuerza este argumento lo expresado en el tercer párrafo del mismo artículo 1º constitucional, el cual señala (énfasis añadido mediante negrillas):

“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las capacidades, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de **las personas**.”

Si la propia Constitución señala que queda prohibida toda discriminación que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas (entiéndase que se refiere a las *garantías* establecidas en este ordenamiento), encontramos que el legislador constitucional no hace referencia a “individuos”, sino que optó por usar un término más

genérico como lo es el de “personas”, que como ya se apuntó abarca tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas.

Aunado a lo anterior, nadie podría negar de manera fundada la existencia de una gran cantidad de *amparos*, mismos que ha procedido a resolver el Poder Jurisdiccional, interpuestos por personas morales. A lo largo de este trabajo, y cuando resulte de utilidad para el tema que se comente, se presentan distintos precedentes judiciales en donde podrá apreciarse con toda claridad que las *garantías constitucionales* que se salvaguardaron vía acción de *amparo* eran propias de personas morales.

Por lo que toca a los extranjeros, el artículo 33 constitucional sirve como principal fundamento para argumentar que éstos efectivamente se encuentran dentro del ámbito de validez personal de estas *garantías constitucionales*. Este artículo señala (énfasis añadido mediante negrillas):

“Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. **Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título primero, de la presente Constitución;** pero el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente.

Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país.”

Respecto del segundo punto, y por lo que toca a la suspensión de las *garantías constitucionales*, se refiere lo dispuesto por el artículo 29 de la Constitución, el cual dispone lo siguiente:

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de

prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

Por lo que corresponde a las “restricciones” a que se refiere el citado artículo 1º de la Constitución, se puede afirmar que ninguna de las existentes en este ordenamiento se refiere a las establecidas específicamente para la materia tributaria, es decir, a aquellas a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la propia Constitución, sino que se trata de otras situaciones, tales como la prisión preventiva a que se refiere en el artículo 18 constitucional.

Por todo lo anterior, se pueden realizar las siguientes conclusiones:

- ◆ Las *garantías constitucionales* salvaguardan derechos tanto de las personas físicas como de las personas morales.
- ◆ En el caso de las personas morales, estas *garantías* tutelan los derechos que en su carácter de persona jurídica le sean aplicables, o como dice el Licenciado Juventino V. Castro, sus “derechos patrimoniales”.
- ◆ Las *garantías constitucionales* salvaguardan indistintamente a nacionales y extranjeros.
- ◆ No existe suspensión o restricción alguna expresa en la Constitución Federal que contravenga lo señalado en los dos puntos anteriores.

Es por todo lo expresado, que se considera más apropiado el término *garantías constitucionales* por encima al más común de *garantías individuales*, por ser un término que expresa con mayor precisión respecto de un grupo de derechos tutelados por la constitución, pudiendo ser derechos de personas físicas o de personas morales.

3) El Amparo

Para comentar sobre la institución del *amparo*, en estos momentos resulta de gran ayuda recurrir nuevamente a la doctrina que se ha venido refiriendo, y primeramente se comienza con una muy breve reseña de la historia de esta institución, misma que se extrae de la referida obra del Lic. Juventino V. Castro.

“Aunque dentro de *Las Siete Leyes Constitucionales* de 1836 ya se habían establecido importantísimas *garantías individuales* y la *supremacía de la Constitución*, la idea fracasó desde su origen, toda vez que el poder regulador de las funciones públicas no podría obrar excitado por el hombre, si no que solamente por las autoridades, que eran las que en su conjunto violaban la ley.

No es sino hasta 1941, cuando en el estado de Yucatán se promulga una Constitución en la cual se creaba un medio de control constitucional, al cual su autor, el jurista Manuel Crescencio Rejón, llamó *amparo*.

Este hecho histórico sirve de antecedente para que la institución del *amparo* llegue posteriormente al ámbito Nacional. Es así, que en 1842, entre los miembros de la Comisión encargada para elaborar un proyecto de Constitución Federal, el jurisconsulto Mariano Otero realiza un voto particular en contra de la postura de los otros seis miembros de la Comisión, proponiendo el control judicial para la protección de las garantías individuales a cargo de la Suprema Corte, contra los actos de los poderes Legislativo y Ejecutivo de los Estados, y un control político que permitía al Presidente de la República, a un determinado número de Diputados o de Senadores, o a tres Legislaturas de los Estados reclamar como anticonstitucional una ley expedida por el Congreso General.

Esto llevó a que al promulgarse el Acta de Reformas en Mayo de 1847, al ponerse en vigor nuevamente la Constitución de 1824, se incluyera en ésta en su artículo 25 la institución del *amparo*, a través de la llamada *Fórmula Otero*, la cual consiste en que los tribunales al impartir su protección en el caso en particular sobre el que verse el proceso, no habrán de hacer declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

Después de esto, la institución del amparo fue acogida en la Constitución del 1857, así como en la de 1917, sufriendo una evolución continua hasta llegar a nuestros días, en donde actualmente sirve como un verdadero medio de defensa de las garantías individuales de las personas.”³

Ahora bien, una vez expuestos brevemente algunos importantes antecedentes respecto del *amparo*, procede presentar algunas definiciones que sobre esta institución se han dado. En este respecto, se sirve de las definiciones proporcionadas por dos grandes juristas, mismas que son citadas por el Lic. Juventino V. Castro, así como de la definición que sobre el *amparo* realiza el actual Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Así encontramos que Ignacio L. Vallarta, quien fuera Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la época en que empezó a consolidarse nuestro juicio constitucional por excelencia, en su libro “*El juicio de amparo y el writ of habeas corpus*” dice: “Es el proceso legal intentado para recuperar sumariamente cualquiera de los derechos del hombre consignados en la Constitución y atacados por una autoridad de cualquier categoría que sea, o para eximirse de la obediencia de ley o mandato de una autoridad que ha invalidado la esfera Federal o local, respectivamente”.⁴

Por su parte, Ignacio Burgoa Orihuela, ilustre jurista mexicano, define así al juicio en su *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*:

“El amparo es una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad (lato sensu) que, en detrimento de sus derechos, viole la Constitución.”⁵

Por su parte, el Lic. Juventino V. Castro nos brinda la siguiente definición:

“El amparo es un proceso concentrado de anulación –de naturaleza constitucional- promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta y definida atribución de la ley al caso concreto; o contra las

³ *Opus Citatus* Pág. 325

⁴ *Opus Citatus* Pág. 347

⁵ *Opus Citatus*. Pág. 348

invasiones recíprocas de las soberanías ya federal ya estatales, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que conceda la protección el afecto de restituir las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada –si el acto es de carácter positivo-, o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige, si es de carácter negativo.”⁶

Y como dice el propio Lic. Juventino V. Castro:

“Este procedimiento de *amparo* es sólo de manera jurisdiccional, del cual conoce un órgano también judicial y no uno político; que no se ejerce de oficio por el Poder Judicial Federal, sino a petición de parte agraviada; que es individual, o sea que no existe el *amparo social*, promovido por grupos, colectividades, o la sociedad en general; se interpone siempre el *amparo* contra actos u omisiones de toda clase de autoridades, sin distinción de clase o grado, se les regula en los artículos 103 y 107 constitucionales y, finalmente en leyes orgánicas apropiadas.”⁷

Por otra parte, una forma de clasificar al *amparo* es la que distingue el *directo* del *indirecto*. Respecto de este tema el Licenciado Juventino V. Castro expresa lo siguiente:

“De acuerdo con las disposiciones constitucionales y las reglamentarias existen –concepto estrictamente legal-, dos clases de procesos de amparo: el *amparo directo*, que se tramita ante los Tribunales Colegiados de Circuito; y el amparo que se tramita ante los juzgados de Distrito, y que la doctrina y la jurisprudencia han denominado –por contraposición al primero- *amparo indirecto*, que no es un concepto legal salvo en la fracción V, del artículo 74 de la Ley, después de la reforma de 1968.

BURGOA denomina –igualmente para fines doctrinarios, sin fundamento o connotación legales-, al amparo directo como *uni-instancial*, precisamente porque este tipo de procesos se tramita y concluye en una única instancia (siendo una destacada excepción de ellos los amparos directos del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, y cuyos fallos admiten el recurso de revisión, que produce una segunda instancia, en los términos de la fracción V del artículo 83 de la Ley del Amparo); y al amparo ante los juzgados de Distrito o “*indirectos*”, como *bi-instanciales*, por admitir una segunda instancia para el caso de que se interponga el recurso de revisión.”⁸

⁶ *Opus Citatus*. Pág. 349

⁷ *Opus Citatus*. Pág. 354

⁸ *Opus Citatus*. Pág. 357

Si bien puede ahondarse en gran manera sobre esta interesante institución jurídica, un estudio de esa naturaleza rebasaría los objetivos de este trabajo, por lo cual únicamente se hace énfasis en que, como puede apreciarse conforme a lo antes expuesto, el *amparo* hoy día constituye un verdadero medio procesal para hacer efectivas las *garantías constitucionales*, respecto de la persona que promueva la acción legal ante el correspondiente órgano jurisdiccional, y esto incluye indubitablemente, como posteriormente se expondrá, a las *garantías constitucionales en materia fiscal*.

4) Garantías constitucionales en materia tributaria

El artículo 31 de nuestra Carta Magna dispone:

“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.”

Del anterior precepto se derivan cuatro principios en materia tributaria en México a saber: (i) destino de las contribuciones, (ii) proporcionalidad, (iii) equidad y (iv) legalidad tributaria.

a) Destino de las contribuciones

Siguiendo el orden del texto de la referida norma constitucional, el primer principio constitucional en materia fiscal es “*el destino de las contribuciones*”, que no es otra cosa sino que todas aquellas contribuciones a cargo de los particulares deberán ser utilizadas para sufragar el gasto público. Es decir, que la recaudación que al efecto realicen los gobiernos, ya sea federal, local o municipal, no puede erogarse a libre albedrío por los servidores públicos, sino que deberá invariablemente destinarse a la realización de las actividades y fines propios del Estado, de conformidad con un instrumento previamente

aprobado por el órgano competente, tal y como lo es el Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual es examinado, discutido y aprobado anualmente por la Cámara de Diputados⁹.

Al respecto, resulta de interés apuntar lo señalado por Santiago Zorrilla Arena y José Silvestre Méndez, citados por el Lic. En Derecho Dionisio J. Kaye:

“Tanto la doctrina económica, cuanto 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, aun cuando el Congreso sí tiene facultades para establecer contribuciones para fines específicos, siempre y cuando esos fines específicos formen parte del gasto público.”¹⁰

b) Proporcionalidad

Por la relevancia que implica este principio constitucional para este trabajo, se realizará un mayor estudio del mismo más adelante, sin embargo, a continuación se presenta una primera aproximación a su concepto, para este propósito se presenta el siguiente precedente del Poder Jurisdiccional (énfasis añadido mediante negrillas):

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTES A PARTIR DE 1987, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS

⁹ A este respecto son aplicables los siguientes artículos constitucionales:

Artículo 73. En Congreso tiene facultad:

...
VII. Para imponer las contribuciones necesarias para 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 cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

¹⁰ J. KAYE, Dionisio, *Derecho procesal fiscal*. Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 2000. Pág. 19.

DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA. El principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige **considerar la capacidad contributiva entendida como la potencialidad de contribuir al gasto público. El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio.** Los artículos 7o.-B, 15 y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado el primero y modificados los otros mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, no violan el principio de proporcionalidad tributaria al limitar el interés deducible a la diferencia entre los intereses a cargo y el componente inflacionario de la totalidad de las deudas y al obligar a acumular como ganancia inflacionaria el resultado obtenido cuando dicho componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a cargo, en virtud de que con ello sólo se consideran los efectos positivos que el fenómeno inflacionario produce de manera real en el patrimonio de los deudores, quienes ven disminuidas sus deudas por el solo transcurso del tiempo con motivo del aumento generalizado en el precio de los bienes y servicios y la correspondiente pérdida del valor de la moneda, y ello a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la inflación pues el componente inflacionario se obtiene conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor que refleja el incremento en el precio de los bienes y servicios. Además, del artículo 7o.-B, en relación con el 10 y 22, fracción X, de la ley de la materia, se advierte que los efectos negativos que la inflación produce en el patrimonio de los acreedores también son considerados pues el componente inflacionario de la totalidad de los créditos debe restarse de los intereses a favor a fin de obtener el interés acumulable, que si resulta inferior al referido componente produce una pérdida inflacionaria deducible, de suerte tal que el legislador atiende a la afectación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio de cada contribuyente en lo individual con motivo de los efectos del fenómeno inflacionario, así como el patrimonio de ambas partes en una operación, a saber, el del acreedor y el del deudor, lo que se traduce en un sistema tributario justo que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive y que atiende a la capacidad contributiva del universo de sujetos que deben cubrir el impuesto.

Amparo en revisión 1332/88. Compañía Hotelera El Presidente, S.A. de C.V. 21 de febrero de 1991. Mayoría de trece votos. Disidentes: Carlos Silva Nava, Mariano Azuela Güitrón, Fausta Moreno Flores y Juan Díaz Romero. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Amparo en revisión 4217/90. Editorial Themis, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Gongora Pimentel,

José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 212/93. Constructora e Inmobiliaria Ecatepec, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de enero en curso, aprobó, con el número I/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de enero de mil novecientos noventa y nueve."¹¹

c) Equidad

A fin de contar con un concepto de equidad, a continuación muestro lo expuesto al respecto en una tesis por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“RENTA. EL ARTÍCULO 108-A (ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. La garantía de equidad de los tributos contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad, ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo gravamen, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, variando únicamente el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada causante para respetar el principio de proporcionalidad, también contenido en el magno numeral; por tanto, resulta claro que el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta,

¹¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Novena Época
Instancia: Pleno
Tomo: IX, Febrero de 1999
Tesis: P. I/99
Página: 38

adicionado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, no transgrede dicha garantía por establecer para los contribuyentes, personas físicas con actividad empresarial, una tasa distinta a la prescrita por la propia ley para otras personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o por la prestación de servicios personales independientes, cuenta habida de que el hecho de obtener ingresos derivados de una actividad empresarial, revela una equiparación con los ingresos provenientes del capital de sociedades mercantiles, diferenciándose así de las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o de aquellas que perciben ingresos por la prestación de servicios, personas independientes; en tales circunstancias, al no ser iguales, no es necesario que reciban un tratamiento igual.

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número LXXXII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete."¹²

En la anterior tesis jurisprudencial puede apreciarse en negrillas (énfasis añadido) lo que debemos entender por el principio de equidad, el cual básicamente consiste en dar un trato igual a los iguales, es decir, que la norma en materia fiscal debe establecer un mismo tratamiento a los sujetos pasivos que se encuentran en las mismas situaciones.

d) Legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria, si bien es cierto que se encuentra de manera expresa en la fracción IV del nuestra Carta Magna, no es exclusivo de la materia fiscal, sino que deviene de un principio de legalidad general, el cual establece que ningún órgano del

¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Novena Época
Instancia: Pleno
Tomo: V, Mayo de 1997
Tesis: P. LXXXII/97
Página: 171

Estado puede realizar actos que no se encuentren previstos en una norma jurídica que sea previa a su actuación, es decir, aplica el *Principio General del Derecho* que reza “a los particulares les está permitido todo aquello que no les está expresamente prohibido por la ley, en tanto que el Estado sólo puede realizar aquellos actos que le están permitidos por la propia ley”.

En materia tributaria, el principio de legalidad se conforma de dos partes a saber. Primeramente encontramos que los particulares tienen la obligación de contribuir al gasto público, pero la contribución que han de hacer no puede ser conforme al capricho de alguna autoridad, sino que debe estar establecida en una ley que al efecto haya cumplido con todos los requisitos que marca la Constitución para su creación, conocido como el *proceso legislativo*.¹³

Como segundo aspecto de este principio encontramos que la ley tributaria debe establecer los elementos esenciales de cada impuesto, tales como los sujetos, el objeto, la base, la tasa o tarifa, el momento de pago. Posteriormente abordare este tema con mayor amplitud.

e) Otros principios constitucionales en materia tributaria

Si bien resulta acertado afirmar que los principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal son los de destino de las contribuciones, proporcionalidad, equidad y legalidad, también lo es el afirmar que no son los únicos principios constitucionales aplicables en nuestro orden jurídico, ya que como bien lo apunta el Lic. Narciso Sánchez Gómez, también le son aplicables al ámbito tributario los principios de irretroactividad de las leyes, derecho de petición, prohibición de exención de impuestos, etc.¹⁴

¹³ El *proceso legislativo* encuentra su regulación básica en los artículos 71 y 72 de nuestra máxima norma jurídica. Al respecto, el Maestro Eduardo García Maynez, en su obra intitulada “*Introducción al estudio del Derecho*”, en la página 53, nos señala que en el moderno proceso legislativo existen seis diversas etapas a saber: *iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciativa de la vigencia*.

¹⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derechos fiscal mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2002. Págs. 141-176.

No obstante lo anterior, en este trabajo no se abordarán más que los cuatro principios primeramente mencionados, en virtud de que comentar respecto de los demás principios constitucionales en materia tributaria excedería del propósito del mismo; al efecto, baste con la mención que de ellos se hace en el párrafo anterior, únicamente con la finalidad de no llegar a incurrir en la falsa apreciación de que en materia fiscal únicamente existen los principios constitucionales de destino de las contribuciones, proporcionalidad, equidad y legalidad, a los cuales denominaré en adelante principios constitucionales básicos en materia tributaria.

Valga mencionar en este momento, que no existe fundamento constitucional para lo que algunas personas denominan como el “principio de simetría”, y si bien, en ciertas leyes en materia fiscal encontramos que el legislador ordinario establece normas que parecieran estar plasmando este “principio”, como podría ser el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde un contribuyente de este impuesto acumula y otro deduce un mismo concepto respecto de una misma operación, lo cierto es que no podría argumentarse exitosamente en una *acción de amparo* que el legislador ordinario no atiende al “principio de simetría”, toda vez que éste no encuentra fundamento en nuestro orden jurídico constitucional. Los argumentos sobre los que versa este supuesto principio obedecen a razones de carácter económico y no legal, y si bien pudieran expresarse razones válidas para su aplicación en el ámbito fiscal, el constituyente no atendió a las mismas al elaborar nuestra máxima norma jurídica.

f) Los principios constitucionales en materia fiscal son verdaderas garantías individuales

Anteriormente en este Capítulo expuse qué se debe de entender por *garantía constitucional* de conformidad con lo señalado por connotados doctrinarios. Asimismo, presenté algunas definiciones de connotados tratadistas de la institución jurídica del *amparo*.

Ahora, resulta verdaderamente necesario definir si los principios constitucionales en materia tributaria a que me he referido, son realmente *garantías constitucionales*, y por tanto es factible la interposición del recurso de *amparo* en aras de su defensa.

Es necesario definir esto ya que, como mencioné, dichos principios se encuentran dentro de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es decir, están fuera del Capítulo I de nuestra Carta Magna, el cual se intitula "*De las garantías individuales*"; además, existen notables doctrinarios que al analizar el tema de las *garantías constitucionales* omiten por completo un análisis de estos principios tributarios, e inclusive llegan al grado de ni siquiera mencionarles; y hasta la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación llegó a sostener en algún tiempo que no era dable defender procesalmente estos principios mediante el *amparo*.

En lo particular, considero que estos principios tributarios básicos son verdaderas *garantías constitucionales*.

La siguiente jurisprudencia emitida por nuestro máximo órgano jurisdiccional, y citada por el Lic. Juvetino V. Castro en su referida obra, es de gran utilidad al respecto:

"Tesis 385. IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí esta el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una Ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que en tal caso se haría nugatoria la fracción I. del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría

invocarse para negar todos los amparos que se enderezcan contra leyes o actos del Poder Legislativo.”¹⁵

También es de importancia el siguiente texto expuesto por el propio Licenciado Juventino V. Castro:

“Otra situación muy característica es la que se refiere al llamado amparo fiscal que se fundamenta en lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, disposición esta última que en realidad no menciona derechos de los nacionales, sino contrariamente a lo que son sus obligaciones. Dicha fracción IV establece como obligación de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así como 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“. Es polémico este artículo porque es sumamente utilizado en los juicios de amparo que se promueven por los agraviados que afirman que un impuesto que le es atribuido, no es proporcional, no es equitativo o no está establecido en ley, dando inicio así a una controversia a pesar de que estas disposiciones se establecen como obligaciones y ahora se traducen en derechos: además están contenidas en un artículo que rebasa los veintinueve primeros de la Constitución. A pesar de ello la jurisprudencia de la Suprema Corte ha dado curso legal a los juicios de amparo correspondiente planteados por los afectados, sin importar que no sean derechos estrictamente establecidos en el Capítulo referente a las garantías individuales, afirmando que constituyen - de hecho -, verdaderas garantías.”¹⁶

Como puede apreciarse, es de amplia aceptación hoy día que los principios tributarios son susceptibles de defensa vía *amparo* toda vez que se tratan de verdaderas *garantías constitucionales*.

¹⁵ *Opus Citatus*. Pág. 189.

¹⁶ *Opus Citatus* Pág. 188.

CAPÍTULO II

OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

1) Obligación de los mexicanos

Antes de abordar el tema de si las disposiciones establecidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta atienden o no al principio tributario de proporcionalidad, resulta necesario determinar si los extranjeros se encuentran obligados o no a contribuir al gasto público en México, ya que si del análisis del marco legal correspondiente resultase que no se encuentran sujetos a esta obligación, no tendría sentido proceder a estudiar si en el régimen fiscal que para éstos dispone dicha ley se atiende al principio de proporcionalidad.

Sin embargo, se considera que el análisis de esta obligación a cargo de los extranjeros no debe realizarse de manera aislada, sino que procede también hacer lo conducente con los mexicanos, a fin de contar con un panorama completo del tema.

En el Capítulo anterior se refirió a los principios constitucionales en materia fiscal, y para esto, se partió de lo dispuesto por el artículo 31 constitucional en su fracción IV. Por su importancia en este Capítulo nuevamente se presenta lo que este artículo dispone:

“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.”

Esta disposición se incluyó casi con el mismo texto desde el proyecto original de la Constitución de 1917, salvo por la reforma en la cual se incorporó la referencia al Distrito Federal. Asimismo, esta disposición fue tomada íntegramente de la Constitución de 1857.

Conforme lo anterior, resulta indubitable la obligación constitucional de los mexicanos de contribuir al gasto público. Sin embargo, respecto a esta conclusión surgen dos preguntas a saber: *i)* ¿quiénes son mexicanos? y *ii)* ¿los extranjeros, es decir, los no mexicanos, no se encuentran obligados a contribuir al gasto público?.

Parte de la respuesta a la primera pregunta se encuentra en la propia Constitución Federal, la cual es su artículo 30 dispone:

“La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A) Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.

II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;

III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y

IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta desnaturalización, y

II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.”

La anterior disposición indica quienes son los individuos que se considera tienen la nacionalidad mexicana, es decir, son mexicanos. No obstante, no hace referencia alguna respecto de las personas morales o jurídicas.¹

Sin embargo, el artículo 5 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización dispone que son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal.

Asimismo, y para saber quienes son individuos extranjeros podemos primeramente recordar el ya referido artículo 33 constitucional, el cual dispone que son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30 de la propia Constitución. Y por lo que corresponde a las personas morales, se puede determinar cuando son extranjeras por exclusión de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, es decir, a contrario *sensu*, son personas morales extranjeras a aquellas que no se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas o las que aún cuando se constituyeren conforme a estas leyes, no tienen en la República su domicilio legal.

Ahora bien, con lo anterior se resuelve la primera pregunta, pero aún queda pendiente de respuesta la segunda interrogante. Su resolución se expondrá en la siguiente sección.

2) Obligación de los extranjeros

En virtud de que el citado artículo 31 constitucional solamente habla de la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, diversos autores han dado sus argumentos para sostener la obligación de los extranjeros de contribuir al mismo.

¹ El artículo 25 del Código Civil Federal establece que son personas morales:

- I. La Nación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del Artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades corporativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Aunado a lo anterior, se puede encontrar que ningún otro artículo constitucional hace referencia expresa a esta obligación a cargo de los extranjeros, como sí sucedía en el caso de la Constitución de 1857. En efecto, como menciona Felipe Tena R., al ser citado por Manuel Tron, el artículo 33 de la Constitución de 57 ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros.

Los principales argumentos que se han esgrimido sobre el tema son los siguientes:

- Hay quienes argumentan que el fundamento se encuentra dentro del propio artículo 31 constitucional, es decir, parten de una interpretación extensiva de la norma, con lo cual amplían el alcance de ésta al grado de concluir que los extranjeros también están obligados a contribuir al gasto público de conformidad con este precepto.
- Existen los que dicen que la obligación de contribuir al gasto público se fundamenta en ordenamientos jurídicos de naturaleza internacional, tales como diversos Tratados Internacionales celebrados por el Gobierno de México con otros los Gobiernos de otros Estados.
- Asimismo, hay quien sostiene que la fracción XVI del artículo 73 constitucional, al referirse a la facultad que tiene el Congreso para dictar leyes sobre la condición jurídica de los extranjeros es el fundamento jurídico para la obligación en comento.
- También hay quien explica que esta obligación a cargo de los extranjeros se fundamenta en el Código Fiscal de la Federación en conjunto con las respectivas leyes especiales en materia tributaria, como lo sería la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Y por último existe quien afirma que el fundamento constitucional de esta obligación se encuentra en la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional, el cual establece como facultad del congreso la imposición de las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Por su puesto, existe quien realiza una combinación de estos argumentos para sustentar su posición.

A continuación se presenta un análisis de estas posturas para posteriormente expresar una opinión al respecto.

a) La fracción IV del artículo 31 constitucional

Entre los que sostienen que es la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General el fundamento para la obligación de contribuir al gasto público en México a cargo de los extranjeros, encontramos dos autores citados por Manuel Tron.

El primero de ellos es Ernesto Flores Zavala, el cual señala que aun cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario.

Si bien, este es un argumento que parte del principio que reza “donde la norma no distingue el interprete no tiene porque distinguir”, el cual resulta perfectamente valido, se considera que no resuelve del todo la cuestión planteada, sino que apenas presenta un atisbo de la solución adecuada.

Alfonso Cortina Gutiérrez, es el segundo autor, y sostiene que la obligación para contribuir los gastos públicos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Continúa este autor diciendo que nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros estén excluidos del pago del tributo.

Respecto a lo expresado por este autor se considera que la interpretación extensiva que realiza de la norma no es el método de interpretación más adecuado al caso, toda vez que el artículo 31 constitucional no se refiere únicamente a la obligación de contribuir al

gasto público, sino que incluye obligaciones que por su naturaleza son exclusivas de los mexicanos, tales como la de alistarse a la Guardia Nacional.

Además, resulta incorrecto el afirmar que nunca se ha pretendido interpretar que los extranjeros estén excluidos del pago del tributo, puesto que incluso se han presentado ante el Poder Judicial controversias en donde el asunto a dirimir radica en una interpretación de este tipo.

Otro autor que es de esta opinión es Arrijo Vizcaino, quien sostiene lo siguiente:

“...¿a qué obedece este curioso problema?. En realidad pensamos que se trata de una lamentable falta de técnica jurídica del texto constitucional invocado, el que para evitar cualquier posible confusión debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio.”.

Y continúa este autor expresando lo absurdo, inaceptable, discriminatorio, criminal e injustificado que sería el interpretar que los extranjeros no contribuyeran en México, dando como principales argumentos el que un inversionista extranjero es un extractor de riquezas que casi siempre obtiene mayores beneficios de los que deja a la nación receptora de la inversión, y que con una interpretación de este tipo México estaría reaccionando de manera inversa a las demás naciones de mundo occidental, puesto que en la mayoría de las naciones del hemisferio occidental incluso se grava al extranjero con un régimen tributario mucho más severo que el que se aplica a nacionales.

Al respecto se opina que primeramente no se está ante el hecho de que el artículo 31 de nuestra Constitución Federal carezca de técnica legislativa y por tanto debiera ser modificado. Por lo que respecta a los demás argumentos que da este autor, pareciera que revisten más de elementos emocionales que jurídicos.

b) Tratados Internacionales

Entre los que señalan a los Tratados Internacionales celebrados por el Gobierno de México con otras potencias extranjeras como el fundamento para que los extranjeros contribuyan al gasto público en México se encuentra Refugio de Jesús Fernández Martínez quien afirma lo siguiente:

“México suscribió el primer Convenio Internacional conforme al Tratado de la Haya sobre la condición jurídica del extranjero, de 1928, donde se prevé que los extranjeros están obligados a contribuir y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales del país donde se encuentren. Este convenio ha sido aprobado por el Senado de la República, y no contraviene a la Constitución, en los términos del artículo 133 de la misma, y por tanto es Ley Suprema del país, resolviéndose la cuestión de si los extranjeros están obligados o no a contribuir al gasto público, que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal se establece dicha obligación como de los mexicanos exclusivamente.”²

El propio Manuel Tron señala que como un elemento adicional que permite establecer con claridad los fundamentos y alcances de las obligaciones tributarias de los extranjeros, se encuentra esta convención.³

En este sentido, a continuación transcribo lo dispuesto por el artículo 4 del referido ordenamiento internacional:

“Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como de los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcance a la generalidad de la población.”

Respecto a lo dispuesto por este Tratado Internacional se considera que el mismo no aporta al orden jurídico mexicano el fundamento necesario (ni inclusive un fundamento “adicional”) para que los extranjeros contribuyan al gasto público en México, sino que, como más adelante se expondrá, el fundamento se encuentra en otra parte de este orden jurídico.

Además, suponiendo sin conceder, que este Tratado Internacional fuese verdaderamente el fundamento legal para, como dice Refugio de Jesús Fernández, resolver la cuestión de si los extranjeros están obligados o no a contribuir al gasto público, necesariamente tendríamos que concluir que aquellos extranjeros que son nacionales de Estados que no suscribieron este Tratado, no estarían obligados a contribuir en México, ya que este instrumento legal únicamente obliga a las partes que en el participaron, lo cual generaría

² FERNÁNDEZ, Refugio de Jesús *Derecho Fiscal*. Editorial McGraw-Hill/ Interamericana Editores, S.A. de C.V., México, 1997. Pág. 34.

³ *Opus. Citatus*. Pág. 62.

una situación que se antoja del todo absurda. Por lo cual, cuando Manuel Tron afirma que un tratado internacional como lo es esta Convención, es susceptible de ser invocado como un fundamento de la obligación tributaria de los extranjeros⁴, considero que es parcialmente correcto, ya que a un nacional de, por ejemplo, Bermudas, no podría argumentársele que está obligado a contribuir al gasto público en México por los ingresos que obtiene en este país de conformidad con lo dispuesto en la citada Convención, ya que el Gobierno de su país nunca suscribió la misma.

Otro artículo de interés de esta Convención es el 5, el cual dispone lo siguiente:

“Los Estados deben reconocer a los extranjeros domiciliados o transeúntes en su territorio todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales y el goce de los derechos civiles esenciales, sin perjuicio, en cuanto concierne a los extranjeros, de las prescripciones legales relativas a la extensión y modalidades del ejercicio de dichos derechos y garantías.”

De igual forma, se considera que no estamos ante el hecho de que este artículo sea el fundamento para que los extranjeros estén protegidos por las *garantías constitucionales* que otorga nuestra Constitución General, puesto que esta situación ya existía en nuestro orden jurídico previamente a la celebración de esta Convención, y es que el fundamento se deriva del propio texto de nuestra Carta Magna, dentro del cual destaca lo dispuesto por su ya referido artículo 33.

Por lo expuesto se concluye que esta Convención serviría, tal vez, de fundamento legal para la obligación de que los extranjeros paguen contribuciones, así como para que éstos sean protegidos por las garantías constitucionales respectivas, en otros Estados; no en México, puesto que no se puede crear lo que ya existe, y en México, como posteriormente se mostrará, estas son situaciones que ya se encontraban debidamente legisladas con antelación a este ordenamiento de carácter internacional.

c) La fracción XVI del artículo 73 constitucional

⁴ *Op. Cit.* Pág. 63.

El artículo 73 constitucional en su fracción V establece la posibilidad de que el Congreso dicte leyes sobre condición jurídica de los extranjeros.

A este respecto, Manuel Tron dice lo siguiente:

“Por condición jurídica de los extranjeros podemos entender, siguiendo a Carlos Arellano García, a los diversos derechos y obligaciones imputables en un Estado o a las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales, es decir, es un concepto que alude a la esfera jurídica de las personas físicas o morales no nacionales de un Estado determinado.

...

Así las cosas, uno de los elementos que integran esa esfera jurídica de los extranjeros será la obligación de contribuir, correlativamente al poder tributario del Estado”.⁵

Si bien este argumento parece en una primera apreciación sumamente adecuado para dar respuesta a la pregunta previamente planteada, el mismo tiene un gran inconveniente. Si se considera a la fracción V del artículo 73 constitucional como el fundamento para que los extranjeros contribuyan al gasto público en México se tendría que durante varios años habría existido una inconstitucionalidad para imponer contribuciones a los extranjeros.

En efecto, la fracción V del artículo 73 de la Constitución de 1917, es decir, nuestra actual Constitución Federal, no contemplaba en su texto original la parte en la que se facultaba al Congreso dictar leyes sobre la condición jurídica de los extranjeros, sino que esta facultad se incluyó en dicha fracción como la séptima reforma artículo 73 hasta el año de 1934, siendo Presidente de la República el señor Abelardo L. Rodríguez, y fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de ese año⁶. En tanto que, como señala Enrique Calvo, desde el 5 de abril de 1924 se adicionó la Ley para gravar también a las sociedades extranjeras por los ingresos que obtuvieran provenientes de fuente de riqueza situadas en el territorio nacional, así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto del impuesto.⁷

⁵ *Opus Citatus* Pág. 57.

⁶ *Los Derechos del Pueblo Mexicano a través de su Constitución.* Tomo VIII, Pág. 641.

⁷ *Opus Citatus* Pág. 800.

d) La fracción VI del artículo 73 y las leyes secundarias

Por la estrechez entre la fracción VI del artículo 73 constitucional y las leyes secundarias a continuación se presenta de manera conjunta los argumentos que se han dado respecto a estas normas como fuente de la obligación para contribuir al gasto público en México por parte de los extranjeros.

Un gran autor en materia fiscal, el C.P. y Lic. Enrique Calvo, sostiene que es en las leyes secundarias y no en la Constitución General en donde se encuentra la obligación de contribuir al gasto público, tanto en el caso de los nacionales como para los extranjeros. Este autor (pareciera que partiendo de una idea netamente Kelseniana) expresa lo siguiente:

"Puede advertirse que las normas que no contienen actos coactivos son superfluas desde el punto de vista de la técnica legislativa, porque nada agregan al orden jurídico establecido; si se eliminaran de él nada se alteraría en el sistema jurídico al que pertenecieran. Ejemplo de norma superflua en el orden jurídico mexicano, y en particular de la materia fiscal –por extraño que pueda parecer-, por ser de contenido jurídicamente irrelevante, es la primera parte de lo que dispone en a. 31-IV de la Constitución. En él se dispone que "*Son obligaciones de los mexicanos 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*". La parte de esta disposición que reproduzco en letras cursivas es material jurídicamente irrelevante, porque el orden jurídico nacional nada se alteraría si se elimina el precepto constitucional. Es decir, el precepto podría disponer lo siguiente: "Mediante leyes podrán establecerse contribuciones para cubrir el gasto público de la Federación, de los Estados y de los Municipios, pero deberán hacerlo observando un criterio de proporcionalidad y de equidad." Bastaría –como lo hago en la norma propuesta- conservar lo que dispone la segunda parte del precepto constitucional en vigor del que me ocupo, para que se cumpliera con uno de los objetivos de toda Constitución: establecer facultades para crear normas e imponer limitaciones a esas facultades.

El propósito de una Constitución no consiste en establecer obligaciones –lo cual es propio de las leyes secundarias- sino conceder facultades, crear el órgano competente para ejercerlas, y establecer el procedimiento conforme al cual habrán de crearse las normas jurídicas en las que se materialice el ejercicio de tales facultades; son preceptos que se contienen en lo que se conoce como "*parto orgánica*" de la Constitución. Y de manera paralela a la concesión de facultades, es una Constitución aparecen otras normas que

establecen límites al ejercicio de las facultades otorgadas. En el orden jurídico mexicano esos límites se conocen como “*garantías individuales*”; son disposiciones que se contienen en lo que se conoce como “*parte dogmática*” de la Constitución.

El texto constitucional del a. 31-IV es superfluo, y por ello jurídicamente irrelevante, la mención de que la “*obligación*” de los mexicanos a pagar contribuciones porque, por una parte, la propia Constitución faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto (a. 73-VII) y, por otra, en una ley secundaria se establece como hecho antijurídico la defraudación fiscal y la pena de prisión como su consecuencia (a. 108 del CFF). En tal virtud, la obligación que tienen los mexicanos de contribuir a la satisfacción del gasto público no deriva del precepto constitucional en cuestión, sino de lo que disponen las leyes secundarias; en el caso del ISR: la LISR y el CFF.

Otra consecuencia que podría derivar del texto 31-IV constitucional es que establece que “*es obligación de los mexicanos*” la contribución al gasto público. Una expresión en este sentido podría conducir a que –erróneamente– se concluyera que los extranjeros no están obligados constitucionalmente a pagar contribuciones al Estado mexicano. Por lo tanto –seguiría diciendo semejante razonamiento– una ley secundaria que los obliga al pago de un impuesto devendría irregular respecto de la norma primaria que determinara su creación. Una conclusión en el sentido expuesto sería equivocada; el órgano facultado por el orden jurídico mexicano para crear normas en materia tributaria sí puede establecer a cargo de los extranjeros la obligación de pagar contribuciones al Estado mexicano.

...

Pero si se sostiene una posición como la que ha adoptado ¿en donde radica entonces la norma que obliga a los mexicanos a pagar las contribuciones? La interrogante se respondería de la siguiente manera: en la misma norma jurídica que obliga a los extranjeros a pagar contribuciones al Estado mexicano; es decir, en las mismas leyes secundarias en las que aparezcan como sujetos de la contribución que se trate, los mexicanos y los extranjeros cuando se ubiquen en el puesto normativo que da lugar al pago de la contribución. Como ya indique (318), la norma jurídica que establece obligaciones a los gobernados disponiendo de manera explícita o implícita cual sea la conducta exigida, o sea la obligación, es aquella de la que disponga una sanción como consecuencia del acto ilícito; en otras palabras, es la norma que establezca el acto ilícito como condición para la aplicación de la sanción.

Con base a lo anterior puede concluirse que en la materia fiscal la norma jurídica que establezca la obligación genérica de pagar contribuciones se integra con lo que disponen 3 preceptos: el a. 73-VII constitucional y los a. 76 y 108 del CFF. El precepto constitucional establece: (i) la facultad de poner contribuciones a los gobernados y (ii) el órgano competente para hacerlo; es la soberanía tributaria a la que se refiere la tesis de la SCJN. En

los dos preceptos que aparecen en el CFF se establecen las sanciones – pecuniarias y de privación de la libertad – para el hecho antijurídico consistente en no pagar las contribuciones que establece el órgano competente. Con base en lo que disponen los 3 preceptos en cuestión podemos decir que en la norma se obliga a los mexicanos y extranjeros a pagar contribuciones al Estado mexicano, de la siguiente manera:

En México, el órgano facultado para crear normas jurídicas que obligan al pago de contribuciones es un órgano compuesto (164). Y para la creación de tales normas el orden jurídico mexicano no establece limitaciones en cuanto a los individuos a los que puede obligar al pago de contribuciones, ni en cuanto a las materias que puede regular al imponerlas (407). Es decir, no establece limitaciones en cuanto al ámbito personal de validez de las normas que con base en esa facultad dicte el Congreso de la Unión, ni los establece en cuanto al ámbito material de validez de las mismas. Esto es lo que deriva del texto del a. 73-VII constitucional que señala que:

El Congreso tiene facultad:

[...]

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

Lo anterior permite concluir que el Congreso de la Unión (en unión con los otros órganos que integran el órgano compuesto crear de las normas tributarias) si esta facultado para imponer contribuciones a los extranjeros. Es con base con ello de la LISR (ley secundaria) no sólo estableció la obligación de pagar contribuciones a los extranjeros que residan en México, si no también a los que, aun que residan en el extranjero, obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional. Pero si bien el Congreso puede hacerlo tiene limitaciones jurídicas atinentes al ámbito espacial de validez de las normas que dicte para establecer la obligación de pago de contribuciones a los extranjeros (468). No podría establecer por ejemplo una contribución a cargo de los extranjeros por los ingresos que obtuvieran en sus Estados de residencia. Los órganos encargados de aplicar la sanción del incumplimiento del sujeto obligado no podría ejercer su facultad debido a que tendrían impedimento jurídico para ejecutar los actos coactivos necesario para obtener de manera forzada el cumplimiento de la obligación. Es por eso que la facultad impositiva sólo se circunscribe al ámbito espacial de validez de la norma, en el que el órgano competente puede acudir al uso de la fuerza para obtener el cumplimiento forzado de las obligaciones. Ese ámbito de validez no es más que el que el derecho internacional ha reconocido al orden jurídico parcial conocido en la comunidad internacional como “*Estados Unidos Mexicanos*”; ese ámbito espacial, como ya dije (N468), no es el territorio mexicano en su sentido geográfico, sino el dominio en que el Estado mexicano puede hacer valer sus determinaciones; es el espacio jurídico en el que es soberano, lo que significa que puede crear y decir el derecho, y aplicarlo de manera coactiva.”

Otro gran autor que comenta respecto de la obligación a cargo de los extranjeros de contribuir al gasto público en nuestro país, aunque sin comentar tan afondo el tema, es el constitucionalista Ignacio Galindo Garfias, quien señala que los extranjeros que residan en territorio nacional o que tengan fuentes de ingreso en la República, tienen la obligación de cubrir el impuesto que fijen las leyes de la materia. Que el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, sin hacer distinción alguna dispone que, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, y en el artículo 6 del Código Fiscal citado, determina que el hecho generador de la obligación fiscal, consiste en la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y el artículo 32 de la Ley Nacional y Naturalización, así lo dispone expresamente.

Los comentarios respecto lo antes presentado, así como la opinión sobre el tema en cuestión, se presentan en el siguiente apartado.

e) Opinión personal

Se considera que la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público sí se encuentra contenida en el artículo 31 constitucional en su fracción IV, y que la parte de esta norma en donde se señala “Son obligaciones de los mexicanos” no es en ninguna forma una norma superflua como dice Enrique Calvo, y tampoco se considera que desde el punto de vista de la técnica legislativa, nada agrega al orden jurídico establecido, ni que si se eliminara en nada se alteraría en el sistema jurídico mexicano.

Como ya se dijo, estas conclusiones a que llega Enrique Calvo atienden eminentemente a una teoría Kelseniana, es decir totalmente iuspositivista, en la cual se establece perfectamente el contenido que *debe* atender una Constitución, es decir, la parte dogmática y la parte orgánica.

Tal vez el constituyente de 1917 debió de considerar este tipo de argumentos al elaborar nuestra Carta Magna, es decir, probablemente no debió de incluir obligaciones en la misma, sino limitarse a establecer la parte dogmática y la parte orgánica de este ordenamiento (aspecto con el que se estaría en total desacuerdo). Sin embargo, se considera que si el constituyente de 1917, al igual que el de 1857, incluyó un artículo en

el que se establecen perfectamente determinadas obligaciones a cargo de los mexicanos, independientemente de lo expuesto por cualquier teoría del derecho (por muy válida que esta sea), se está ante la presencia de una norma constitucional que consigna verdaderas obligaciones; y son obligaciones de una relevancia tal que el propio constituyente no dejó al libre albedrío y buen juicio del legislador ordinario su inclusión en una norma secundaria, sino que por el contrario, consiente de la vital importancia de éstas decidió incluirlas en el texto de nuestra máxima fuente del derecho, dejando únicamente a la responsabilidad del legislador ordinario el establecimiento de las respectivas sanciones por el incumplimiento de las mismas.

Asimismo, y a diferencia de Enrique Calvo, se considera que eliminar del texto constitucional dicha "obligación de los mexicanos" sí tendría efectos en el ámbito jurídico nacional. Se explica lo dicho.

La propuesta de norma constitucional que presenta Enrique Calvo dice "Mediante leyes podrán establecerse contribuciones para cubrir el gasto público de la Federación, de los Estados y de los Municipios, pero deberán hacerlo observando un criterio de proporcionalidad y de equidad."

Si nuestra Carta Magna se reformara y tomase el texto antes transcrito, se abriría una posibilidad que este autor no considera dentro de su obra, la cual consistiría en que el legislador ordinario, como creador que es de las leyes secundarias, podría establecer un sistema tributario en México en el cual los mexicanos no estarían obligados a pagar contribución alguna, siendo únicamente contribuyentes los extranjeros. Y esto sería perfectamente válido de acuerdo con el orden legal en México puesto que la fracción VI del artículo 73 de nuestra Constitución establece la facultad que tiene el Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y en las propias palabras de Enrique Calvo, esta facultad no establece limitaciones en cuanto a los individuos a los que puede obligar al pago de contribuciones.

Pudiera antojarse de absurda esta situación, sin embargo, sería perfectamente válida conforme el régimen legal que imperaría bajo este supuesto. Sin embargo, esta hipótesis no es posible en el orden jurídico mexicano, ya que el legislador ordinario no podría crear un sistema tributario en donde los mexicanos no contribuyan al gasto público, y

esta limitante que tiene este legislador está dada por la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Además, pareciera que el propio Enrique Calvo se contradice al calificar primeramente al artículo 31 como una “norma superflua” al no contemplar un acto coactivo por su incumplimiento, y al posteriormente afirmar que puede concluirse que en la materia fiscal la norma jurídica que establece la obligación genérica de pagar contribuciones se integra con lo que disponen 3 preceptos: el artículo 73 constitucional en su fracción VII y los artículos 76 y 108 del Código Fiscal de la Federación. Como puede apreciarse, en un primer comentario el autor, al considerar de forma aislada, afirma que el referido artículo 31 cae dentro de las denominadas “normas superfluas” por no contemplar una sanción a su incumplimiento; y posteriormente afirma que la obligación tributaria se integra de otra disposición constitucional, aunada la respectiva sanción establecida en dos artículos dentro de una ley ordinaria, como lo es el Código Fiscal de la Federación, siendo que los artículos de este último ordenamiento también serían la sanción que le da plena eficacia a la obligación contenida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna; es decir, el autor simplemente debió de considerar para esta obligación, el ámbito legal en materia fiscal en su conjunto, de la misma forma en que lo hace para el artículo 73 constitucional en su fracción VII en correlación con los artículos 76 y 108 del referido Código.

Como una opinión particular, en el caso del artículo 31 tan estamos ante la presencia de obligaciones a cargo de los mexicanos que el propio Congreso Constituyente de 1916, en la 45ª sesión ordinaria celebrada la tarde del martes 16 de enero de 1917, en el dictamen leído sobre el artículo 31 del Proyecto de Constitución señaló (énfasis añadido mediante negrillas):

“...La comisión cree que son absolutamente necesarias para la conservación, prestigio y engrandecimiento de nuestro país todas las mediadas a que se refiere el precepto indicado y **que, al considerárselas como obligaciones de los mexicanos, se ha hecho con el entusiasmo que inspira el cumplimiento de los deberes patrios.** La comisión estima, sin embargo, pertinente hacer a este artículo dos ligeras modificaciones. Se imponen obligaciones a los que estén capacitados para cumplirlas, y la mente de la ley

en este caso es que, si no se cumplen las referidas obligaciones, quede desde luego sujeto el infractor a la sanción correspondiente...”⁸

Cabe mencionar que las modificaciones a que se refiere este texto respecto al artículo 31 se referían a aspectos distintos a los contenidos en la fracción IV del mismo.

Se considera que el texto anterior expresa de manera clara la importancia que el Constituyente de 1917 consideraba tienen para los mexicanos y para nuestro país estas obligaciones, es decir, el Constituyente atendió a razones políticas y sociales perfectamente válidas, y no se limitó a la aplicación de una teoría jurídica para la elaboración de nuestra Carta Magna.

Por lo que corresponde a la obligación de los extranjeros de contribuir al gasto público, se considera que efectivamente la misma se encuentra dentro de la legislación secundaria, por ejemplo, dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y que el creador de estas normas secundarias, es decir, el legislador ordinario, se encuentra perfectamente facultado para imponer estas contribuciones a cargo de los extranjeros, de conformidad con lo dispuesto en la citada fracción VII del artículo 73 constitucional.

Finalmente, se presenta la siguiente reflexión. Ya dije que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público en México de conformidad con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Asimismo, se afirmó que esta obligación tiene una trascendencia tal que el constituyente decidió incorporarla en el texto de nuestra Carta Magna, no dejando al albedrío del legislador ordinario su creación.

Ahora bien, si se buscara ubicar estas conclusiones dentro de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta se encontraría con que este ordenamiento, para el caso de los mexicanos, grava únicamente a los residentes en territorio nacional, y no contempla impuesto a cargo de los mexicanos que son residentes en el extranjero. ¿Esto implica una trasgresión a lo dispuesto por el citado artículo constitucional?, ¿para cumplir con lo dispuesto por la Constitución dicha ley debería también contemplar como contribuyentes del impuesto a los mexicanos que son residentes en el extranjero, de

⁸ *Opus Citatus* Pág. 763 Tomo V.

manera similar a como se dispone en el *Internal Revenue Code* (Código de Renta Internas) de los Estados Unidos de América, el cual grava con el *Income Tax* (Impuesto sobre la Renta) a todos sus ciudadanos independientemente del país en donde residan?. Se considero que ante estas preguntas las respuestas deben ser NO. Se exponen las razones de este dicho.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, establece que la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público se hará de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto es, el legislador ordinario, creador de las leyes a que se refiere el precepto constitucional de conformidad con la fracción VII del artículo 73 de la propia Constitución, se encuentra debidamente facultado para crear los ordenamientos en los cuales se contemplan las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público del país, teniendo amplia libertad para determinar las situaciones jurídicas o de hecho generadoras del tributo, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en tanto no desatienda los principios de proporcionalidad y de equidad, y en tanto se impongan contribuciones a cargo de los mexicanos.

En este orden de ideas, ¿si se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta una contribución a cargo de mexicanos residentes en México y no para los mexicanos residentes en el extranjero, se desatiende el principio de proporcionalidad?, la respuesta es no, pues en nada interviene en este caso la capacidad contributiva de un residente en el extranjero o de un residente en territorio nacional. ¿Y acaso se ve violentado el principio de equidad ante esta misma situación?, la respuesta también es no, puesto que existe un elemento que hace diferentes a unos y a otros sujetos, la residencia fiscal de uno y de otro; es decir, no se está dando un trato desigual a los iguales porque en este caso los sujetos no son iguales, sino que existe un elemento de distinción de suma importancia que no hace viable un mismo tratamiento para ambos tipos de sujetos, la residencia fiscal.

¿Pero por qué este elemento de residencia fiscal resulta de tal trascendencia que hace desigual a un mexicano de otro mexicano?. La diferencia tiene que ver con un aspecto característico de todas las normas jurídicas denominado *ámbito de validez y su eficacia*. Y es en atención al ámbito de validez personal de las normas que el legislador mexicano, atinadamente, ha decidido no someter a este impuesto a los mexicanos que

sean residentes en el extranjero; ya que de haberseles incluido como sujetos pasivos de este impuesto, muy posiblemente existirían grandes dificultades para hacer efectivas las normas relativas.

En la siguiente sección se amplían un poco los comentarios respecto al ámbito de validez de las normas jurídicas a fin de dar mayor claridad a lo arriba expresado.

f) Ámbito de validez y eficacia de las normas jurídicas

El *ámbito de validez* de las normas no es un tema exclusivo de la materia fiscal, inclusive no es exclusivo del orden jurídico mexicano, por el contrario, es propio de todas las normas jurídicas en el mundo. Y es en este contexto en donde debe analizarse su verdadero contenido, sin embargo, se buscará “aterrizar” los comentarios realizados en el ámbito fiscal.

Es importante mencionar que no se pretende hacer aquí un estudio afondo del tema, ya que esto implicaría un gran alejamiento de los objetivos buscados. Únicamente se limitará a comentar aquello que se considere conducente a fin de proporcionar mayores argumentos a lo que se expresó en la parte final de la sección anterior.

El *ámbito de validez* de las normas tiene cuatro aspectos a saber: el ámbito espacial, el ámbito temporal, el ámbito personal y el ámbito material. Para efectos del asunto que se está analizando, únicamente se referirá al ámbito espacial y al personal; y para esto se servirá de lo expuesto por el jefe de la Escuela Vienesa de Derecho, Hans Kelsen, quien en su obra “Teoría pura del Derecho” realiza un análisis de la *validez y dominio de validez de la norma*. A continuación se presentan algunos extractos que resultaran de gran ayuda para el tema.

“Con el término “validez” designamos la existencia específica de una norma.

...

Puesto que la validez de una norma no es algo real, corresponde distinguir su validez de su eficacia, esto es, del hecho real de que ella sea aplicada y obedecida en los hechos, de que se produzca fácticamente una conducta humana correspondiente a la norma.

...

Pero una norma jurídica deja de ser considerada como válida, cuando permanece sin eficacia duraderamente. La eficacia es condición de validez en aquella medida en que la eficacia debe aparecer en la imposición de la norma jurídica, para que no pierda su validez

...

La relación de la norma al espacio y al tiempo constituye el dominio de validez espacial y temporal de la norma.

...

La norma puede valer sólo para un espacio y un tiempo determinados —es decir, determinados por ella o por otra norma superior—, en cuanto sólo regula acontecimientos que se producen dentro de determinado espacio y en determinado tiempo.

...

La conducta determinada por las normas de un orden jurídico estatal es sólo la conducta de los hombres que viven en el territorio del Estado o, cuando lo hacen en otras partes, que son ciudadanos del Estado. Se dice que el orden jurídico estatal sólo rige el comportamiento de los hombres determinados de esa manera; sólo esos hombres están sometidos al orden jurídico estatal, vale decir: el dominio personal de validez queda limitado a esos hombres”.

Por su parte, Enrique Calvo, en su citada obra, señala lo siguiente:

“Aplicación de Normas más Allá del Territorio en Sentido Geográfico. Para todos resulta claro que en Costa Rica, por ejemplo, no pueden tener validez las normas jurídicas creadas por el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, órgano facultado para crear normas jurídicas en el orden jurídico mexicano. ¿Por qué? Porque Costa Rica es un orden jurídico nacional diverso del mexicano que no se encuentra sometido al ámbito territorial de validez de las normas jurídicas que cree el orden jurídico nacional conocido como “Estados Unidos Mexicanos”. Costa Rica es un orden jurídico nacional cuya soberanía está reconocida por el orden jurídico internacional, de la misma manera que lo está la soberanía del orden jurídico mexicano. Cada uno de estos dos órdenes jurídicos tiene su propia norma fundante de la que derivan su validez las normas fundamentales respectivas, o sea Constituciones, (de manera que no puede haber superposiciones de dos ordenes jurídicos en un mismo espacio, es decir, al mismo tiempo, cuestión esta última que corresponde al ámbito temporal de validez de las normas.

...

¿Cómo puede entonces establecer la Constitución mexicana que México puede ejercer derechos de soberanía y de jurisdicción en la zona económica exclusiva, la cual no forma parte de su territorio? Esta incógnita se despeja en cuanto se abandona la pretensión de identificar con un espacio geográfico determinado el ámbito en el que una norma puede ser aplicada, o sea el ámbito en el que tendrá validez. La aparente contradicción desaparece si entendemos el ámbito espacial de validez de las normas jurídicas como la ocasión en que puede válidamente aplicarse una norma a una conducta determinada, con independencia del

espacio geográfico en el que se encuentre el individuo cuya conducta constituye el objeto de una obligación.”

Ahora procede expresar los comentarios en lo particular al respecto.

Se considero que los distintos ámbitos de validez de una norma jurídica (espacial, temporal, personal y material) se determinan por el propio contenido de la norma jurídica, en cuanto sea acorde al sistema jurídico al que pertenece, es decir, en tanto no transgreda una norma superior en el orden jurídico del cual forma parte. Más abajo se fundamenta esta afirmación que aquí se hace.

Asimismo, se considera que el ámbito de validez personal no se limita a los que viven en un territorio y a los ciudadanos como afirma Hans Kelsen. Un ejemplo para refutar esto es que una gran cantidad de Estados grava hoy día, y desde hace muchos años, a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos que provenientes de fuente de riqueza ubicada en ese Estado; y en muchos casos, para obtener estos ingresos no se necesita vivir en ese Estado (ni siquiera un día) y mucho menos ser ciudadanos del mismo. Tal sería el caso de un ciudadano alemán, quien nunca ha venido a México, que vende acciones de su propiedad, mismas que fueron emitidas por una sociedad mexicana. En este supuesto, el ciudadano alemán no vive en México, y tampoco es un ciudadano mexicano, pero sí se encuentra sujeto a una norma jurídica en México. Norma que establece que en dicha operación de venta de acciones existe fuente de riqueza en territorio nacional y por tanto, se encuentra sujeta a un determinado impuesto en México.

Se considera, a diferencia del C.P. y Lic. Enrique Calvo, que el ámbito espacial de una norma sí está referido a un espacio geográfico, el cual como ya dije, al igual que los demás ámbitos de valides de las normas, se encuentra determinado por la propia norma jurídica. Se explica la razón de este dicho.

El legislador de un orden jurídico específico (entendiendo por éste, el órgano u órganos creadores de las normas jurídicas), como lo sería el Congreso de Unión en México, conforme las facultades que le son otorgadas en su ordenamiento jurídico fundamental, tiene la posibilidad de crear normas jurídicas, determinando en éstas su propio ámbito

de valides espacial; temporal, personal y material, es decir, tiene un completo control respecto del ámbito de validez de la norma que él mismo establece. Sin embargo, un aspecto que no se encuentra en pleno control ni del legislador ni de cualquier otra autoridad, es la *eficacia* de dicha norma que se ha creado.

En efecto, el legislador, en tanto atienda a su Norma Suprema y a las facultades que le han sido conferidas, crea normas jurídicas pudiendo definir ¿a quién le aplicará?, ¿cuándo aplicará?, ¿en donde aplicará? y ¿cuál será el hecho o acto regulado?; pero la eficacia de la norma (entendiendo por esta, como dice Kelsen, el hecho real de que ella sea aplicada y obedecida en los hechos, de que se produzca fácticamente una conducta humana correspondiente a la norma) es un aspecto que puede ir más aya de la voluntad del legislador, es un aspecto de las normas jurídicas que se ve determinado por diversos y muy distintos factores tales como moral, religión, política, nacionalismo, etc.

Por ejemplo, cuando el Congreso de los Estados Unidos de América, a través del Internal Revenue Code (Código de Rentas Internas) creó normas en las cuales se gravan a los ciudadanos nacionales por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar donde se encuentren, estableció para ciertas normas fiscales un ámbito de validez espacial tan amplio como es posible, puesto que incluye cualquier lugar. Un ciudadano estadounidense puede vivir indefinidamente en China, en México, en Francia, inclusive en una estación espacial, y conforme el orden jurídico de los Estado Unidos de América deberá pagar el Impuesto sobre la Renta (Income Tax) en ese país. Lo que el gobierno norteamericano en este caso no podrá controlar (aun y cuando sí lo intente) es que los ciudadanos de ese país que vivan fuera de su país realmente le paguen este impuesto; y esto se debe a múltiples factores. En muchos casos habrá ciudadanos que paguen el impuesto, ya sea por nacionalismo, por sentido de la responsabilidad, por evitar posibles problemas, etc; pero también habrá quien no lo pague, bien por desconocimiento de la norma, por tener en mente que nunca podrá fiscalizarlos el gobierno norteamericano, etc.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1) Elementos de los impuestos

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, es el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución, y por medio de ellos, se puede conocer la obligación fiscal, quienes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y período de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva. Todos ellos tienen como denominador común el principio de legalidad que le da certidumbre y fijeza al deber contributivo de los particulares.

“Sujeto activo: Es el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones, compete a la Federación, a las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y a los Municipios, como entidades jurídicas de Derecho Público, pueden ejercer el poder o autoridad del Estado para exigir legalmente el entero del gravamen dentro de su propia esfera de competencias, la finalidad que persiguen al emprender tal medida, está representada por la necesidad de cubrir el gasto público.

Sujeto pasivo: Es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley esta obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber.

Objeto: Es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.

Base de la contribución: También llamada en algunos casos unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignados a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros producidos de alguna sustancia, las

utilidades obtenidas conforme a la ley, el valor de los bienes muebles e inmuebles gravados, el porcentaje de kilogramos de insumos, artículos o bienes elaborados.

La cuota o tarifa: Es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, por salario mínimo general, una cantidad de dinero en concreto, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser variable, diversificada, progresiva, fija, de derrama, en todos los casos debe buscarse el respeto a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad.”

“Los sujetos

Debe precisar con claridad quiénes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo.

El objeto

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.

El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

Unidad fiscal

Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución, y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, u litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.

Cuota de la contribución

Es la cantidad de dinero o de especie que percibe por unidad fiscal. Ejemplo, se determina cantidad por litro. Se le llama también tipo de cuota cuando es expresa en forma de tanto por ciento.

Las cuotas de las contribuciones pueden ser de los siguientes tipos:

- Cuotas de derrama o contingencia. Para fijarlas, se debe determinar, primeramente la cantidad que se debe pretender obtener como rendimiento de la contribución, para distribuirla entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la base, para calcular la cuota que le corresponde a cada unidad fiscal.

- Cuotas fijas. Se presentan cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal. Ejemplo. \$0.50 por kilo, \$20.00 por litro.
- Cuota proporcional. Se presenta cuando se señala tanto por ciento, cualquiera que sea el importante de la base. Por ejemplo 15 por ciento sobre el valor de los bienes enajenados.
- Cuota progresiva. Existe cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable, entre un mínimo y un máximo.

Base de las contribuciones

Está prestada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo de 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 al cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.

Tasa de la contribución

Está representada por el tanto por ciento que se le aplica a la base de la contribución.
10 por ciento, 15 por ciento.

Tarifa de la contribución

Está contribuida por las listas de las unidades y 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.”¹

Los referidos autores señalan y explican, existen otros elementos de las contribuciones tales como la forma y período de pago, el padrón o registro tributario, las exenciones, la causa o fundamento de las contribuciones y la fuente de las contribuciones; sin embargo y pese a su importancia en la materia fiscal, no se presentará lo que ellos exponen referente a estos otros elementos, puesto que excedería de los objetivos que busca este trabajo.

2) Sujetos del Impuesto sobre la Renta

¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1997. Pág. 156

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 1°:

“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Del anterior artículo se desprende que los sujetos de este impuesto son:

- i)* Los residentes en México por todos su ingresos;
- ii)* Los residentes en el extranjero en dos supuestos:
 - a) Cuando tengan un establecimiento permanente en territorio nacional por los ingresos que se atribuyan a éste.
 - b) Cundo no teniendo un establecimiento permanente en el país, obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional o cuando teniéndolo, no sean atribuibles a éste.

Sin embargo, para tener perfectamente claro quiénes son los sujetos del impuesto, resulta menester explicar algunos conceptos como, el establecimiento permanente, la residencia en materia fiscal y lo que se debe entender por territorio nacional.

En este orden de ideas, el mismo ordenamiento define en el primer párrafo de su artículo 2º que se entiende por establecimiento permanente:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”

Asimismo, en el artículo 8 de este ordenamiento se establece:

“Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”

En correlación a este precepto, el artículo 42 de nuestra Constitución Federal establece:

“El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.”

Y por su parte, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.”

Más adelante, se comentará un poco más en lo referente a los establecimientos permanentes, no así sobre la residencia fiscal o el concepto de territorio nacional por no ser objeto de este trabajo.

3) Objeto del Impuesto sobre la Renta

Como se pudo apreciar con anterioridad, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta sirve para determinar las tres categorías que comprenden los sujetos de este impuesto, es decir, los sujetos pasivos de la obligación tributaria por adeudo propio.

Asimismo, este artículo conlleva a determinar que el objeto de este impuesto son los ingresos que obtienen esos sujetos pasivos. Pero saber que los ingresos son el objeto

de este impuesto no es suficiente, se necesita poder determinar con toda exactitud que se entiende por ingreso. Sin embargo, ni la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni el Código Fiscal de la Federación, aplicado de manera supletoria, proporcionan una definición de este elemento tan importante.

En este momento no se abundará sobre el tema; se abordará con mayor profundidad en el Capítulo IV cuando se refiera a la proporcionalidad en este impuesto.

Aquí se limitará a referir aspectos básicos que sirven para determinar que se debe entender por ingreso para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para el Derecho Común el patrimonio es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que tiene una persona; y al excedente de la suma de esos bienes y derechos sobre las obligaciones es lo que se denomina como *haber patrimonial*.

Así las cosas, y siguiendo al C.P. y Lic. Enrique Calvo, para el Derecho Común el ingreso es toda afectación positiva en el *haber patrimonial*. Sin embargo, la materia fiscal reviste de características particulares que conllevan a hacer necesarias ciertas alteraciones respecto de los elementos que generan las afectaciones en el patrimonio, por lo cual en esta rama del Derecho el ingreso es toda modificación positiva en el *haber patrimonial calificado*.

4) Interpretación de las normas fiscales

Para los propósitos de este trabajo resulta de suma importancia el determinar la forma en que se deben interpretar las normas fiscales, toda vez que

Las leyes especiales en materia tributaria en México, como es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no establecen en ninguna parte de que manera se deben interpretar, es decir, a qué métodos de interpretación jurídica se debe atender para desentrañar su verdadero significado cuando de su lectura no se derive una certeza respecto de su contenido. Y es que la ciencia del Derecho contempla distintos

métodos de interpretación de las normas jurídicas, tales como la analogía, la mayoría de razón, la estricta, la extensiva, etc.

Empero, el Código Fiscal de la Federación, como ordenamiento supletorio que es², sí comenta algo a este respecto. En efecto, el artículo 5 de este Código *ad letteram* establece:

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Como puede apreciarse, para efectos de interpretación jurídica, el legislador estableció dos categorías de normas.

En una primera categoría encontramos aquellas normas jurídicas que establecen cargas a los particulares, así como las que fijan infracciones y sanciones; y a estas normas les corresponde una aplicación estricta.

Por otra parte, está la categoría que se comprende por exclusión con el resto de las normas jurídicas en materia fiscal; mismas que se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Asimismo, de este artículo se desprende otra importante regla de interpretación en materia fiscal: a falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente el derecho

² El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones de este ordenamiento se aplicarán en defecto de la leyes fiscales respectivas y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

federal común, en tanto su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal.

Pero, por una parte ¿qué implica el método de interpretación estricta?, y por otra ¿qué comprende el derecho federal común?. Valga la siguiente expresión: para estar en posibilidades de interpretar adecuadamente las normas fiscales es necesario primeramente interpretar la norma que establece las reglas generales de interpretación en materia fiscal, es decir, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Una definición del método de interpretación estricta, también llamado literal o gramatical, es la siguiente: La llamada interpretación gramatical es, naturalmente, la primera etapa del proceso interpretativo. Como la ley expresa con palabras, el intérprete ha de empezar por obtener el significado verbal que resulta de ellas, según su naturaleza conexión y las reglas gramaticales. De esta forma cuando una misma palabra pueda tener significaciones distintas, se adoptará la que se repute más idónea, dada su conexión con las demás del precepto de que se trate y con la materia que se refiera³.

Entonces, ¿al utilizar el método de interpretación estricta en materia fiscal se debe a tener al significado, o significados, de las palabras empleadas?, dejando con esto de lado toda posibilidad de valerse de otro método de interpretación posiblemente más adecuado. La práctica laboral lleva a dar un rotundo no a esta pregunta, pues resulta que en muchos casos el texto de las disposiciones fiscales es de una oscuridad tal que con el mero significado de las palabras no se logra obtener ya no una interpretación adecuada de la norma, sino ni siquiera una interpretación congruente.

Por tanto, si este no es el sentido que debemos darle al artículo 5 del citado Código cuando se refiere a la aplicación estricta de determinadas normas, ¿qué debemos

³ *Opus Citatus*. Pág. 284

entender por este método de interpretación en materia fiscal. Nuestro Máximo Tribunal ha emitido la siguiente tesis (énfasis añadido mediante negrillas):

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Diciembre de 1999

Tesis: 2a. CXLII/99

Página: 406

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a esta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que **la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.**

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Gutiérrez y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Si bien esta tesis no constituye jurisprudencia por no tratar el tema de la contradicción que se resolvió, constituye un antecedente de gran ayuda para comprender el alcance de la primera parte del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación; y de conformidad con el mismo, es perfectamente válido que el

interprete de la norma en materia fiscal de valga de los distintos métodos de interpretación a fin de llevar a la verdadera intención que envuelve el texto de la disposición.

Dionisio J. Kaye expresa lo siguiente al respecto: “En nuestra opinión, la interpretación de las Leyes Fiscales, es ahora estricta, pero integral, esto es, que el Derecho Federal Común se aplica supletoriamente, a fin de darle a la norma fiscal el alcance que debe tener en un estado de Derecho.”⁴

Asimismo, este autor transcribe otro precedente de nuestro Máximo Tribunal, el cual si bien no se refiere al artículo 5 del Código vigente, resulta sumamente interesante. Su texto es el siguiente:

“Interpretación de las normas fiscales.-Que las Normas Fiscales sean de aplicación restrictiva, sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas; pero dicho artículo 11 no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás p que haya de interpretarse, sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece. Revisión Fiscal 201/957. Motores de San Luis, S.A., resuelta el 6 de noviembre de 1957 por unanimidad de 4 votos.”

Por último, en lo referente a la interpretación estricta en materia fiscal, se transcribe lo expuesto por Adolfo Arrijo Vizcaíno, al ser citado por Narciso Sánchez Gómez:

“El método de interpretación literal, consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. Este método en la práctica puede dar lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a interpretaciones incongruentes o absurdas ya que puede darle un contenido totalmente distinto a una norma del que se deriva de mera significación gramatical, y por ello se debe cuidar ante todo su congruencia de una ley ordinaria con el espíritu de la

⁴ *Opus Citatus*. Pág. 39

Constitución, para saber si se están respetando o no los principios de legalidad y justicia”.⁵

Ahora bien, una vez comentado lo conducente a la interpretación estricta en las normas fiscales, aún queda la pregunta de qué debemos entender por derecho federal común. Y para esto a continuación se presenta lo expuesto por el propio Dinoiso J. Kaye, quien en su misma obra, comenta lo siguiente: “Sobre este último punto, muchos autores dan al Derecho Común, la acepción de Derecho Civil o Mercantil; nosotros consideramos que lo anterior en materia fiscal es sumamente restringido, ya que normalmente se tributa sobre los resultados de la realización de ciertos actos jurídicos de interés económico y éstos pueden estar regulados indistintamente en normas de Derecho Privado o de Derecho Público”.

Aunque este autor no lo dice de manera expresa, pareciera que considera al Derecho Común como cualquier norma que esté acorde a la naturaleza del derecho fiscal y se encuentre establecida en algún ordenamiento legal. Si esta fuese su intención se comparto plenamente, pero debe hacerse la precisión de que ha de tratarse de normas establecidas para el ámbito federal y no para el estatal. Por ejemplo, si para efectos fiscales necesitamos saber que se debe entender por alguna institución legal propia de la materia civil, deberemos acudir al Código Civil Federal y no a alguno de los Códigos Civiles que tiene cada una de las Entidades Federativas.

⁵ *Opus Citatus*. Pág 66.

CAPÍTULO IV

LA PROPORCIONALIDAD EN EL ISR

1) Proporcionalidad y capacidad económica

En este apartado se referirá a la proporcionalidad como principio constitucional que es en materia tributaria, así como a la *capacidad contributiva*, concepto *sine cuanon* para entender a la proporcionalidad en el Impuesto sobre la Renta.

Antes de comenzar con este tema, cabe mencionar que el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna no puede ser definido de manera general y con los mismos elementos para todas y cada una de las contribuciones, sino que es un concepto que atiende a las características particulares de cada una de éstas, por lo cual, a fin de determinar en qué consiste la proporcionalidad se deberá atender a un análisis en lo individual de cada una de las contribuciones.

A continuación se presentan un par de precedentes judiciales que permiten tener una primera aproximación a conceptos como capacidad económica, capacidad contributiva, ingresos gastos y haber patrimonial calificado; conceptos que proporcionan los primeros pasos para una cabal interpretación de la proporcionalidad en el Impuesto sobre la Renta (énfasis añadido mediante negrillas):

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

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.** A hora 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.

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: Jos, 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."

“Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Agosto de 1999

Tesis: 1a. LI/2002

Página: 195

RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Al establecer el artículo 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que las personas morales no contribuyentes considerarán como ingreso (remanente distribuable) las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, por no estar respaldadas con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, salvo cuando la no deducibilidad se deba a que los gastos no puedan comprobarse con documentación que reúna los requisitos relativos a la identidad y domicilio de quien los expide y de quien adquirió el bien o recibió el servicio. **En principio, por ingreso ha de entenderse toda cantidad de dinero que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona, lo cual parece indicar que la capacidad económica se identifica con la capacidad contributiva. Sin embargo, dicha afirmación admite excepciones, y a que no existe identidad absoluta entre dichos conceptos, toda vez que la capacidad económica, en un sentido amplio, tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; mientras que la capacidad contributiva, que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse "haber patrimonial calificado", porque en ese ámbito, ni todos los ingresos, ni todos los gastos, pueden ser tomados en cuenta por la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la capacidad de una persona de contribuir a los gastos públicos.** La hipótesis en estudio implica una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente, para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles, en términos del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica, a saber: a) si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos;

b) de lo contrario, la persona moral deberá considerar dichos gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos del último párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El hecho de que el legislador haya establecido una excepción o modalidad en el sentido de que si bien, en principio, se les cataloga como personas morales no contribuyentes, dicha circunstancia no es absoluta, ni es definitiva, toda vez que, por una cuestión de orden y de seguridad jurídica, resulta imprescindible en todo Estado de derecho acatar ciertas reglas y cumplir ciertos requisitos que, en la hipótesis en estudio, se reducen a documentar, a decuada y suficientemente, desde el punto de vista fiscal, las erogaciones realizadas para el logro del objeto social de la persona moral no contribuyente. Al materializarse la figura del "remanente distribuible", debido a la omisión de requisitos fiscales en su documentación comprobatoria, por parte de la persona moral no contribuyente, el creador de la norma imputa, presume o determina un incremento a la capacidad contributiva, no obstante que, estrictamente, ese incremento no corresponda con un aumento en su patrimonio, es decir, a su capacidad económica, la cual no aumenta porque la consecuencia proveniente de la presunción legal sólo trasciende al ámbito fiscal, en cuyo caso, por disposición de la ley y por omisión de la elemental condición para disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, se considera incrementada la capacidad contributiva, con la inherente consecuencia que deriva de la propia ley reclamada. Consecuentemente, la forma y términos en que el legislador ha establecido la sanción consistente en considerar los gastos no deducibles como remanente distribuible, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Amparo en revisión 302/2001. Fundación Universidad de las Américas, Puebla. 8 de mayo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto."

Resulta de suma importancia tener en mente lo establecido en los anteriores precedentes jurisdiccionales en el ulterior análisis que al efecto se realiza.

Asimismo, el Licenciado Calvo, en su referida obra, realiza un esquemático análisis de los conceptos utilizados en las anteriores tesis. Entre los argumentos que se presenta en su estudio destacan los siguientes:

- El *patrimonio* es un tributo de las personas; se integra por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo, susceptibles de valuarse en dinero. Entendido en estos términos el patrimonio como un concepto jurídico, aparecerá que el *haber patrimonial* se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones.

De esta manera podemos decir que la *capacidad económica* se identifica con el haber patrimonial.

- Toda modificación del *haber patrimonial* origina también, modificación al patrimonio.
- Todos los aumentos en el *haber patrimonial* mejoran la capacidad económica de una persona, mientras que todas las pérdidas y gastos producen su disminución.
- Toda cantidad que modifique de manera positiva el *haber patrimonial* de una persona constituye un ingreso.
- Los ingresos que obtiene una persona originan invariablemente modificaciones positivas en el *haber patrimonial* de dicha persona.
- *Patrimonio* es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que tiene una persona.
- En este orden de ideas resulta indispensable distinguir del *patrimonio* el *haber patrimonial*, el cual consiste en la diferencia que resulta de comparar por un lado los bienes y derechos, y por otro las obligaciones.
- El orden jurídico mexicano en materia fiscal establece reglas para determinar qué incrementos en el haber patrimonial de una persona se toman en cuenta para apreciar el aumento de su capacidad económica, y cuáles para apreciar su disminución. Es decir, para efectos fiscales no todos los incrementos en el haber patrimonial ni todas las disminuciones se toman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos.

Mientras que con las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial del sujeto al que pertenece, con las de derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con el haber patrimonial calificado debido a que no todos los ingresos ni todos los gastos y

pérdidas se toman en consideración para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir, o sea para determinar su posibilidad real de compartir sus bienes con el Estado.

- En el derecho fiscal, particularmente en una Ley relativa a un impuesto sobre la Renta, el criterio “*estrictamente indispensable*” se erige rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar. Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial.

2) Mecánicas para determinar el impuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta

En el tercer Capítulo de este trabajo: se señalaron los elementos de los impuestos, en específico, los elementos en el Impuesto sobre la Renta.

Si se hace un análisis de las distintas mecánicas que establece actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra que básicamente se han incluido en su texto las siguientes:

- a) *Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base neta.*
Esta mecánica consiste en considerar los ingresos que obtiene un contribuyente, disminuidos de las erogaciones realizadas que al efecto fueran necesarias para obtener dichos ingresos (por practicidad, a partir de este momento, se referirá a esta mecánica como una tributación sobre una *base neta*). Ahora bien, conforme esta mecánica, a esa *base neta*, se le aplica una tasa única para determinar el importe del impuesto. Tal es el caso de las personas morales que se encuentran reguladas conforme el Título II de este ordenamiento, denominado “De las personas morales”.
- b) *Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base bruta.*
Esta mecánica considera únicamente dos elementos para determinar el impuesto a cargo de un contribuyente, los ingresos obtenidos (de igual manera, para efectos prácticos, se referirá en este trabajo a este aspecto como una tributación sobre una

base bruta) y una tasa única que la propia ley establece, misma que se aplica directamente a los referidos ingresos. Esta mecánica por ejemplo, se establece en la Sección II del Capítulo II del Título IV, correspondiente a las personas físicas que tributan en el “*Régimen de pequeños contribuyentes*”. También resulta aplicable en la mayoría de los casos que se regulan en el Título V de esta ley, denominado “*De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional*”.

c) *Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base bruta.*

Esta mecánica consiste en determinar el impuesto utilizando dos elementos. El primero de estos elementos son los ingresos obtenidos por el contribuyente, y el segundo elemento es una *tarifa*, que incluye cuatro columnas a saber. La primera de estas columnas establece un límite inferior de ingresos, la segunda un límite superior de ingresos, la tercera una cuota fija y la cuarta una tasa. Las personas que obtienen ingresos de los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “*De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado*”, se encuentran sujetos a esta mecánica para la determinación del impuesto.

d) *Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base neta.*

Al igual que la anterior mecánica, el impuesto se determina en esta mecánica considerando la denominada *tarifa*; sin embargo, el importe que sirve como punto de partida para la aplicación de esta *tarifa* no es únicamente el ingreso obtenido por el contribuyente, sino que también se toman en cuenta las erogaciones realizadas para la obtención de dicho ingreso, obteniéndose un resultado neto de ambos conceptos (*base neta*), mismo que es el que efectivamente sirve de punto de partida para la aplicación de la *tarifa*. Esta mecánica resulta aplicable a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, de conformidad con la Sección I del Capítulo II del Título IV del ordenamiento en comento.

e) *Determinación del impuesto en función a tasas progresivas aplicadas sobre una base bruta.*

La mecánica consiste en determinar el impuesto a cargo del contribuyente considerando los ingresos que éste obtiene, así como una serie de tasas que aumentan en función al incremento de los propios ingresos conforme

determinados límites. Por ejemplo, se puede encontrar esta mecánica dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta para los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero por concepto de sueldos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

- f) *Determinación del impuesto en función a una tabla aplicada sobre una base bruta.* Este tipo de mecánica consiste en determinar el impuesto a cargo del sujeto pasivo conforme los ingresos obtenidos, así como una *tabla* (para distinguir de la *tarifa*), que se compone de tres columnas a saber. La primera columna establece un límite inferior de ingresos, la segunda un límite superior de ingresos, y la tercera una tasa. Este tipo de mecánica se encuentra en la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Del régimen de pequeños contribuyentes).

Cabe mencionar que en la anterior clasificación de las distintas mecánicas en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se incluyó la consideración de aspectos tales como, la aplicación de subsidios sobre el impuesto, créditos, regímenes fiscales especiales, etc, en virtud de que se consideró que los mismos obedecen a elementos con carácter subjetivo que distorsionan el impuesto que se debiera determinar a cargo de los distintos sujetos pasivos.

A continuación se analizará con mayor profundidad cada uno de los componentes de estas mecánicas de estas mecánicas a la luz del principio constitucional de *proporcionalidad*, para así estar en posibilidades de determinar cuáles mecánicas son, en una opinión en lo particular, acordes con el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna.

3) Análisis de la utilización de una “tasa” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

Para efectos de abordar este tema se sirve de la siguiente jurisprudencia, misma que se considera de gran relevancia para el tema en cuestión (énfasis añadido mediante negrillas):

"Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Mayo de 1997 Tesis: P./J. 31/97 Página: 59 Materia: Administrativa, Constitucional

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero **sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo.** Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, **el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.**

Precedentes

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán. Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López. Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan

Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez. Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza. Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete.”

Como puede apreciarse de la lectura de la anterior jurisprudencia, ese Alto Tribunal es de la opinión de que una tasa única en la determinación del impuesto no es contraria al principio de proporcionalidad. En una opinión particular, en una primera apreciación se estaría de acuerdo con este argumento, sin embargo, se considera que un aspecto relevante es el hecho de que una tasa única, como parte de una mecánica para determinar el impuesto a cargo de las personas, no traería consigo la adecuada aplicación de este principio. Se explica lo dicho.

Supongamos que la persona *i)* tiene ingresos y gastos que le arrojan una *base neta* de \$100,000 de pesos, en tanto que la persona *ii)* tiene una *base neta* al final del año de \$10,000,000 de pesos. En este escenario, y considerando una tasa única del 34%, tendríamos que *i)* generaría un impuesto anual de \$34,000 pesos, en tanto que el impuesto de *ii)* sería de \$3,400,000. Si bien ambos están contribuyendo porcentualmente hablando en la misma proporción, se considera que también es cierto que la carga tributaria será más gravosa para *i)*, ya que a esta persona se le está dejando un importe libre de impuestos significativamente menor que a *ii)*, o en otras palabras, por el importe de los ingresos de *ii)*, bien podría contribuir sustancialmente más de lo que lo hizo al considerar una tasa única. Esta situación sería en sí misma un factor que no contribuiría a la distribución de la riqueza, aspecto que se considera de enorme relevancia para una adecuada interpretación del principio de proporcionalidad en el México actual.

Es con base en la anterior reflexión, que se considera, a diferencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que si se desea un sistema fiscal (específicamente en el Impuesto sobre la Renta) que sea impulsor de la distribución de la riqueza, la utilización de una tasa única en la determinación del Impuesto sobre la Renta no se encuentra acorde con el principio constitucional de proporcionalidad.

4) Análisis de la utilización de una “base neta” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

Por otra parte, y en lo que se refiere a la utilización de una *base neta* en la determinación del impuesto, a continuación se presentan algunos precedentes del Poder Judicial que de alguna manera abordan la importancia de las erogaciones en la obtención de una *base neta* para determinar el impuesto correspondiente (énfasis añadido mediante negrillas).

“Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Mayo de 2002 Tesis: 1a. XXXII/2002 Página: 41 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteradamente ha sostenido el criterio de que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, de manera 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.** Ahora bien, el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto sobre la renta, lo constituye la obtención de **ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ya que, si bien es cierto que de conformidad con lo previsto por el artículo 1o. de la ley que regula ese impuesto, son objeto del mismo los ingresos y no las utilidades, también lo es que la base**

gravable se obtiene al acumular la totalidad de los ingresos y restar las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir, según lo establecido por el artículo 10 de la ley referida. En congruencia con lo anterior, se concluye que la fracción XVIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es **violatoria del principio de proporcionalidad tributaria** consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque **al limitar la posibilidad de deducir pérdidas por enajenación de acciones y otros títulos valor al monto de las ganancias que se obtengan por ese concepto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, obliga a cubrir el impuesto en función de una capacidad económica irreal.**

Amparo en revisión 467/2001. Controladora de Servicios de Telecomunicaciones, S.A. de C.V. 27 de febrero de 2002. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.”

“Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Junio de 2001 Tesis: 2a. XCIII/2001 Página: 312 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

RENTA. EL ARTÍCULO SEXTO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADO EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción II del citado artículo establece que los contribuyentes que hubieran venido realizando actividades empresariales antes de la entrada en vigor del decreto mencionado, podrán efectuar con posterioridad al treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, la deducción del importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis o de mil novecientos noventa, pero sujeta la procedencia de la deducción a que el causante cambie de actividad empresarial preponderante, entre en liquidación o, tratándose de personas físicas, dejen de realizar actividades empresariales. **Ahora bien, el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto sobre la renta, lo constituye la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ya que si bien conforme a lo previsto por el artículo 1o. de la ley que regula ese impuesto, son objeto del mismo los ingresos y no las utilidades, lo cierto es que la base gravable se obtiene acumulando la totalidad de los ingresos objeto del gravamen y restando las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal**

a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir, según lo establecido por el artículo 10 de la ley referida. Por tanto, lo dispuesto en el artículo sexto transitorio citado resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al condicionar la procedencia de la deducción del costo de las mercancías inventariadas al treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, a que se cambie de actividad empresarial preponderante, se entre en liquidación o se dejen de realizar actividades empresariales cuando se trate de personas físicas, se provoca que mientras estas situaciones no se presenten el contribuyente **no pueda deducir el costo de las mercancías en el ejercicio en que las enajena y acumula los ingresos respectivos, ocasionándose que cubra el impuesto sobre una base gravable que no refleja el incremento real en su haber patrimonial, atribuyéndosele así una capacidad contributiva distinta de la que realmente tiene.**

Amparo en revisión 779/2000. Refractarios Zedmex, S.A. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 818/2000. Adhesivos y Plásticos, S.A. de C.V. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.”

“Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: IX, Febrero de 1999 Tesis: P. I/99 Página: 38 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTES A PARTIR DE 1987, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA.

El principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige considerar la capacidad contributiva entendida como la potencialidad de contribuir al gasto público. El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio. Los artículos 7o.-B, 15 y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado el primero y modificados los otros mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, no violan el principio de proporcionalidad tributaria al limitar el interés deducible a la diferencia entre los intereses a cargo y el componente inflacionario de la totalidad de las deudas y al obligar a acumular como ganancia inflacionaria el resultado obtenido cuando dicho componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a cargo,

en virtud de que con ello sólo se consideran los efectos positivos que el fenómeno inflacionario produce de manera real en el patrimonio de los deudores, quienes ven disminuidas sus deudas por el solo transcurso del tiempo con motivo del aumento generalizado en el precio de los bienes y servicios y la correspondiente pérdida del valor de la moneda, y ello a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la inflación pues el componente inflacionario se obtiene conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor que refleja el incremento en el precio de los bienes y servicios. Además, del artículo 7o.-B, en relación con el 10 y 22, fracción X, de la ley de la materia, se advierte que los efectos negativos que la inflación produce en el patrimonio de los acreedores también son considerados pues el componente inflacionario de la totalidad de los créditos debe restarse de los intereses a favor a fin de obtener el interés acumulable, que si resulta inferior al referido componente produce una pérdida inflacionaria deducible, de suerte tal que **el legislador atiende a la afectación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio de cada contribuyente en lo individual** con motivo de los efectos del fenómeno inflacionario, así como el patrimonio de ambas partes en una operación, a saber, el del acreedor y el del deudor, lo que se traduce en un sistema tributario justo que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive y que atiende a la capacidad contributiva del universo de sujetos que deben cubrir el impuesto.

Amparo en revisión 1332/88. Compañía Hotelera El Presidente, S.A. de C.V. 21 de febrero de 1991. Mayoría de trece votos. Disidentes: Carlos Silva Nava, Mariano Azuela Güitrón, Fausta Moreno Flores y Juan Díaz Romero. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado. Amparo en revisión 4217/90. Editorial Themis, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 212/93. Constructora e Inmobiliaria Ecatepec, S.A. de C.V. 6 de julio de 1998. Mayoría de seis votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de enero en curso, aprobó, con el número I/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de enero de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Las ejecutorias y votos minoritarios correspondientes a los amparos en revisión 4217/90 y 212/93, promovidos por Editorial Themis, S.A. de C.V. y Constructora e Inmobiliaria Ecatepec, S.A. de C.V., aparecen publicados en el

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, enero de 1999, páginas 314, 342, 349 y 370, respectivamente.”

“Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 1a. LIX/2000 Página: 264 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (ADICIONADOS POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), AL ESTABLECER QUE TRATÁNDOSE DE LOS CRÉDITOS QUE HAN GENERADO INTERESES MORATORIOS, EL EFECTO DE LA INFLACIÓN SÓLO SE RECONOCERÁ HASTA QUE ÉSTOS SE FACTUREN O CUBRAN, O BIEN, HASTA QUE SE CANCELE LA OPERACIÓN QUE LES DIO ORIGEN, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. En congruencia con tal criterio, debe decirse que el hecho de que los artículos 7o.-B, antepenúltimo párrafo y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permitan que el efecto de la inflación se reconozca, tratándose de los créditos que han generado intereses moratorios, hasta que éstos se facturen o cubran o se cancele la operación que dio lugar a aquéllos en virtud de la nulidad o rescisión de los contratos de los que derivan, transgreden el principio constitucional de referencia. Ello es así, porque si dentro del objeto del gravamen se incluye la ganancia inflacionaria considerándola como un ingreso del contribuyente, al no permitirse a éste que los efectos producidos en su patrimonio por la inflación como consecuencia de créditos o deudas que generen intereses moratorios, se reflejen en forma positiva o negativa, al integrar la base gravable del impuesto sobre la renta hasta que aquéllos sean efectivamente facturados o percibidos, no obstante que el solo transcurso del tiempo está afectando el valor real de esos créditos o deudas y, por ende, la capacidad contributiva de los causantes, se provoca que cuando existan créditos respecto de los cuales se generen intereses por el incumplimiento a tiempo de su pago y el de los intereses nominales devengados, no se pueda calcular su componente inflacionario ni aplicar el procedimiento previsto para obtener el interés acumulable y el deducible, ni la ganancia y pérdida inflacionarias derivadas de los mismos y, por tanto, que al determinarse **el impuesto a pagar no se contribuya conforme a la real capacidad contributiva por no poderse considerar los elementos que la afectan; esto es, se provoca que los causantes calculen y**

paguen el gravamen sobre una base que no refleja su real potencialidad para contribuir al gasto público.

Amparo en revisión 2444/98. Banca Cuadrum, S.A., Institución de Banca Múltiple y otros. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert. Amparo en revisión 2641/98. Banca Serfin, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfin. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino. “

Como puede apreciarse, los anteriores precedentes judiciales proporcionan un esbozo de la importancia de tomar en cuenta las erogaciones en la obtención de una *base neta* para determinar en función a ésta el Impuesto sobre la Renta correspondiente, situación que se considera es del todo correcta, ya que de no hacerlo, se podría incurrir en la generación de un impuesto a cargo del sujeto pasivo que desatienda a la capacidad contributiva del mismo, situación que, de acuerdo con la idea de proporcionalidad antes expuesta, sería del todo contrario al principio constitucional de proporcionalidad. En el siguiente numeral se presenta un breve análisis de la utilización de una *base bruta* en la determinación del impuesto, y la conclusión que ahí se obtiene refuerza los argumentos que aquí se exponen.

5) Análisis de la utilización de una “base bruta” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

Sobre la determinación del Impuesto sobre la Renta utilizando una *base bruta* (ingresos sin considerar las deducciones) se es de la opinión que dicho aspecto transgrede el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna, ya que al determinarse el impuesto de esta manera no se estarían considerando posibles erogaciones que también modifican el *haber patrimonial* de los sujetos pasivos del tributo. Para hacer más gráfica la razón de este dicho se presenta el siguiente ejemplo.

A un contribuyente se le establece por ley un Impuesto sobre la Renta cuya mecánica de determinación consiste en aplicar una tasa del 25% sobre el importe total de los ingresos

que obtuvo. Ahora bien, supongamos que este contribuyente obtiene ingresos anuales de \$200,000 pesos, con lo cual el impuesto sería de \$50,000 pesos. Este resultado se genera sin considerar las erogaciones necesarias que al efecto haya realizado el contribuyente para obtener el referido ingreso. En este orden de ideas, si este contribuyente hubiese realizado erogaciones por \$160,000 pesos tendríamos que el mismo obtendría una utilidad antes de impuestos por un total de \$40,000 pesos, sin embargo, como ya se mencionó, debería de enterar al fisco federal mexicano por concepto de Impuesto sobre la Renta un total de \$50,000, es decir, tendría que contribuir al Gasto Público con todas sus utilidades y aún así quedaría debiendo \$10,000 pesos. ¿Se puede afirmar que esta situación cumple con el principio de proporcionalidad?, ¿en la realidad pueden acaecer casos de este tipo?. La respuesta a la primera pregunta es un rotundo NO, en tanto que a la segunda pregunta se responde un definitivo SÍ.

Así las cosas, se es de la opinión que la utilización de una *base bruta* para la determinación de un impuesto como el Impuesto sobre la Renta no es una forma válida para cumplir con el principio de proporcionalidad, ya que como se demostró en el anterior ejemplo, pueden existir casos en donde a todas luces se desatiende el principio de proporcionalidad, toda vez que se haría contribuir a un sujeto sin considerar su capacidad contributiva, y aun cuando esta situación no fuese aplicable a todos los casos, se considera que al efecto basta uno en donde se genere la desproporcionalidad para considerar que la norma ya no cumple con el citado principio.

Asimismo, se remite a los precedentes judiciales que se encuentran en el numeral anterior a efecto de ver la importancia de una *base neta* en la determinación del impuesto, en contraposición a la utilización de una *base bruta*.

No obstante lo anterior, se considera que la conclusión expuesta admite una excepción. En efecto, si se parte de la idea de que la *base bruta* desatiende el principio de proporcionalidad en virtud de que no atiende a la verdadera capacidad contributiva de un sujeto, puesto que no considera las erogaciones necesarias realizadas para la obtención del ingreso obtenido, se debe concluir que en aquellos casos en los cuales en función al tipo de ingreso, no existen erogaciones, la utilización de una *base bruta* no desatiende al principio de proporcionalidad. Tal es el caso de ingresos que tienen como

fuente una relación laboral, o en otras palabras, ingresos percibidos como consecuencia de una relación laboral (sueldos y salarios), así como otros que pudieran ser consecuencia posterior de la misma (jubilaciones, pensiones, etc).

El siguiente precedente jurisdiccional, si bien no aborda el tema en el sentido que se le está dando, hace referencia a mención a que existen distintas fuente de las que derivan los ingresos.

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta T omo: XIV, Agosto de 2001 Tesis: 2a. CLVII/2001 P ágina: 247 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.”

“RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN.

Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. **En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las especiales circunstancias que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual, que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otros reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad.**

Amparo en revisión 970/99. Othón Ruiz Montemayor. 27 de abril de 2001. Cinco votos.
Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Amparo en
revisión 738/2000. Ernesto Pérez Charles. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente:
Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava.”

6) Análisis de la utilización de una “tarifa” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

Como ya se mencionó, en distintas partes de la Ley del Impuesto sobre la Renta se puede encontrar como un medio para determinar el impuesto a cargo de los contribuyentes la utilización de una tabla que utiliza una combinación de tasas progresivas, límites de ingresos y cuotas fijas (*tarifa*).

A fin de determinar si estas *tarifas* cumplen con la *garantía constitucional* de proporcionalidad resulta de gran ayuda analizar lo expuesto por nuestra más alta autoridad en el Poder Judicial Federal.

Así las cosas, primeramente se presenta la siguiente jurisprudencia emitida en la Séptima Época de este Altísimo Órgano Jurisdiccional, en la cual merece hacer relevancia respecto de aquella parte en donde establece que la proporcionalidad se cumple mediante la utilización de tarifas progresivas, para efectos del Impuesto sobre la Renta (énfasis añadido mediante negrillas).

“Pleno de la Suprema Corte de Justicia

Época: 7ª Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 199-204 Primera Parte

Tesis:

Página: 142

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE VIOLA LO DISPUESTO POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL YA

QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS.

El artículo 24 transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que señala que los contribuyentes que por el año de 1983 estén obligados a presentar declaración anual en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando el monto del impuesto que resulte, conforme al Título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%, viola lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 31 constitucional, ya que no cumple con el requisito de proporcionalidad, pues conforme al mismo, **los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y 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, en la especie**, el precepto reclamado viola ese requisito porque el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponde a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo, como tampoco lo es el que se tenga o no la obligación de presentar declaración anual, además de que la fijación de la sobretasa contemplada por el precepto reclamado, rompe con la progresividad de las tarifas que contempla el Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Precedentes

Volúmenes 199-204, ***pág. 54. Amparo en revisión. 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, ***pág. 54. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Luis Fernández Doblado. Volúmenes 199-204, ***pág. 54. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Fausta Moreno Flores. Volúmenes 199-204, ***pág. 54. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, ***pág. 54. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhautte Longard. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Carlos de Silva Nava. NOTA: *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación

original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. ***En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.”

Contrariamente a lo sostenido en la anterior jurisprudencia, encontramos esta otra jurisprudencia de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se establece con toda claridad que el uso de una tarifa resulta violatorio del principio de proporcionalidad, siendo por tanto inconstitucional. Es de relevancia mencionar que esta jurisprudencia fue emitida en la novena época y se encuentra vigente (énfasis añadido mediante negrillas).

“Pleno de la Suprema Corte de Justicia

Época: 9a. Epoca

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Septiembre de 1999 Tesis: P./J. 90/99 Página: 5 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.

Las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior.

Precedentes

Amparo en revisión 1297/93. Elías Madrigal Almeida y coags. 11 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Blanca Evelia Parra Meza. Amparo en revisión 1741/96. Controles de Presión de Ciudad Juárez, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 1683/96. Electrónica Alcázar, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández. Amparo en revisión 1725/96. Óscar Enrique Barros Ferreiro y coags. 23 de enero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: José Pablo Pérez Villalba. Amparo en revisión 1755/96. Inversiones Turísticas San Luis, S.A. y coags. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Areola Chávez. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de septiembre del año en curso, aprobó, con el número 90/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de septiembre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 1297/93 aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, octubre de 1995, página 60."

Como puede apreciarse, la anterior jurisprudencia establece categóricamente la desproporcionalidad, y por tanto inconstitucionalidad, de la utilización de las *tarifas* para determinar el Impuesto sobre la Renta a cargo de los contribuyentes, lo cual resulta en una completa contravención a lo que establecía la jurisprudencia del mismo órgano judicial emitido en la séptima época.

Si bien resulta cierto que esta última tesis jurisprudencial es la que resulta obligatoria para el Poder Judicial de la Federación, así como para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹, también es cierto que lo adecuado ante esta situación, es realizar un estudio para definir cuál es el criterio que efectivamente es correcto; y para estos efectos, indiscutiblemente se debe tomar como punto de partida el principio de proporcionalidad.

¹ De conformidad con la Ley de amparo y el Código Fiscal de la Federación.

Para estos efectos supongamos a dos sujetos pasivos; el sujeto *i*) y el sujeto *ii*). El sujeto pasivo *i*) obtiene ingresos por \$7,446.00 pesos en tanto que el sujeto pasivo *ii*) obtiene un peso más de ingresos, es decir \$7,447.00 pesos (ingresos que si se consideran como anuales resulta sumamente bajos, sin embargo, las cifras tienen un propósito meramente ejemplificativo).

Ahora bien, para determinar el impuesto que corresponde a cada una de estas personas se aplica sobre dichos ingresos la siguiente *tarifa* (misma que se encuentra establecida en la fracción LXXVIII del artículo 2 de las disposiciones transitorias de 2002 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como tarifa para la determinación del impuesto anual de las personas físicas para el ejercicio fiscal de 2003):

TARIFA

| Límite inferior | Límite superior | Cuota fija | Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
|-----------------|-----------------|------------|--|
| \$ | \$ | \$ | % |
| 0.01 | 429.44 | 0.00 | 3.00 |
| 429.45 | 3,644.94 | 12.88 | 10.00 |
| 3,644.95 | 6,405.65 | 334.43 | 17.00 |
| 6,405.66 | 7,446.29 | 803.76 | 25.00 |
| 7,446.30 | 8,915.24 | 1,063.92 | 32.00 |
| 8,915.25 | 17,980.76 | 1,533.98 | 33.00 |
| 17,980.77 | En adelante | 4,525.60 | 34.00 |

Conforme la anterior *tarifa*, y considerando los ingresos obtenidos por *i*), el Impuesto sobre la Renta a su cargo sería de \$1,063.84 pesos (que deriva de ubicar los \$7,446 pesos en el renglón que corresponda entre las dos primeras columnas –en este caso corresponde al cuarto renglón–, disminuir de los ingresos el importe establecido en la columna del Límite inferior del renglón en que se ubicaron, aplicarle al resultado la tasa establecida en la cuarta columna del mismo renglón, y sumar el resultado obtenido con el importe establecido como cuota fija en la tercera columna del mismo renglón).

$$\$7,446.00 - \$6,405.66 = \$1,040.34 \times 25\% = \$260.08 + 803.76 = \$1,063.84$$

En tanto que el impuesto para *ii*) y considerando el mismo procedimiento, así como sus ingresos (que son los mismos que *i*) más un peso) el impuesto sería de \$1,064.14.

$$\$7,447.00 - \$7,446.30 = \$0.70 \times 32\% = \$0.22 + 1,063.92 = \$1,064.14$$

En efecto, como puede apreciarse objetivamente en los anteriores cuadros, actualmente no existe un abrupto incremento en el impuesto causado si se pasa de una renglón a otro, aún y cuando la tasa y la cuota fija establecidas en la *tarifa* se ven incrementadas sustancialmente; por lo cual se considera que hoy día la utilización de *tarifas* puede no ser contraria al principio de proporcionalidad, siempre y cuando las mismas arrojen este tipo de resultados, es decir, que no se dispare el impuesto a cargo del sujeto pasivo por el sólo hecho de obtener un incremento mínimo en su ingreso (como sería un pesos o inclusive un centavo); o en otras palabras, un ínfimo incremento de ingresos no justifica bajo ninguna circunstancia una carga tributaria adicional de mayor envergadura, puesto que no podría argumentarse fundadamente que al obtener un peso más el contribuyente aumente su capacidad contributiva en tal magnitud que esté en posibilidades de contribuir al gasto público con una incremento impositivo de esta naturaleza.

7) Análisis de la utilización de “tasas progresivas” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

La utilización de lo que se denominó como *tasas progresivas* en la mecánica de determinación del impuesto no es una situación común en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que por el contrario su utilización es excepcional, ya que solamente se encuentra en los actuales artículos 180 y 182 de este ordenamiento. A continuación se hace una transcripción del referido artículo 180:

“Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I.- Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II.- Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00.

III.- Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00”

Considero que la utilización de *tasas progresivas* en la mecánica para determinar el impuesto efectivamente atiende el principio de proporcionalidad, toda vez que el sujeto pasivo aportará más o menos al Gasto Público en razón a su capacidad contributiva, ya que aun y cuando la tasa de va incrementando a mayores ingresos, el impuesto que se genera no se “dispara” de una manera absurda al incrementar en un peso (o inclusive un centavo) los ingresos, sino que el impuesto aumenta proporcionalmente. EL siguiente ejemplo ilustra lo que digo.

Supongamos una persona que obtiene ingresos por \$1,000,000 pesos, considerando las *tasas progresivas*, así como los ingresos establecidos en el artículo 180, tendríamos que el impuesto a cargo de esta persona sería de \$131,115 pesos (el 15% de \$874,100 de pesos, que son el excedente de \$125,900 pesos respecto de \$1,000,000 de pesos); en tanto que si su ingreso se aumentara por ejemplo en \$1,000 pesos, es decir, si tuviere un ingreso de \$1,001,000 pesos, el impuesto a su cargo sería \$131,415 pesos (el impuesto antes mencionado por los primeros \$1,000,000 de pesos más el 30% de \$1,000 pesos), toda vez que la tasa del 30% no se aplicaría al total de sus ingresos (los \$1,001,000 pesos), sino que únicamente se aplicaría al importe que exceda a \$1,000,000 de pesos.

Como puede apreciarse con el anterior ejemplo, la utilización de *tasas progresivas* en esta forma no transgrede el principio de proporcionalidad, ya que el impuesto no se “dispara” absurdamente, sino que se incrementa en la proporción a los ingresos que el sujeto pasivo obtiene. Asimismo, se considera que la utilización en esta forma de *tasas progresivas*, así como la utilización en la actualidad de las *tarifas* son además un eficaz medio en el Impuesto sobre la Renta como distribuidor de la riqueza, ya que quien obtiene más ingresos contribuye proporcionalmente en mayor medida, situación que como ya se dijo, no sucede con la utilización de una tasa única.

8) Análisis de la utilización de una “tabla” en la determinación del impuesto en relación con el principio de proporcionalidad

Al igual que en el caso de las *tasas progresivas*, la utilización de una *tabla*, se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo de manera excepcional y no como una generalidad. De hecho, el único lugar donde se encuentra actualmente la utilización de una *tabla* es en el artículo 138 de este ordenamiento.

A este elemento de mecánica para la determinación del impuesto se le llama *tabla* primeramente para distinguirlo de la *tarifa* y de las *tasas progresivas*, ya que aun y cuando se parece a ambas, tiene diferencias esenciales respecto de éstas. Primeramente, y a diferencia de la *tarifa* no incluye una columna de “cuota fija”, en tanto que si bien contiene una serie de tasas que aumentan progresivamente, su aplicación es distinta de lo que denomine como *tasas progresivas*; sin embargo, la verdadera diferencia por su trascendencia, es que, como adelante se demostrará, esta *tabla* desatiende el principio de proporcionalidad. A continuación se presenta una transcripción del artículo arriba citado.

“Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa de acuerdo al total de los ingresos que cobren en el ejercicio en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, conforme a la siguiente tabla. La tasa que corresponda se aplicará a la diferencia que resulte de disminuir el total de los ingresos que se cobren en el ejercicio, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

TABLA

| Límite de ingresos Inferior \$ | Límite de ingresos Superior \$ | Tasa % |
|--------------------------------------|--------------------------------------|-----------|
| 0.01 | 138,462.75 | 0.50 |
| 138,462.76 | 321,709.15 | 0.75 |
| 321,709.16 | 450,392.82 | 1.00 |
| 450,392.83 | En adelante | 2.00 |

...”

Ahora bien, si suponemos una persona que tuvo ingresos por un total de \$321,708.00 pesos (una vez disminuido el importe de los cuatro salarios mínimos a que se refiere el artículo), y de conformidad con lo demás dispuesto en el propio artículo 138, así como con la tabla en él contenida, se tendría que el impuesto a cargo de esta persona sería de \$2,412.81 pesos (que resulta de multiplicar los \$321,708 pesos por la tasa del 0.75%, que es la tasa que le corresponde en el renglón en donde se ubican los ingresos), en tanto que si la misma persona obtuviera \$2 pesos más de ingresos, es decir, un total de \$321,708.10 (importe que igualmente incluiría la disminución de los cuatro salarios mínimos a que se refiere el artículo), su impuesto a cargo sería de \$3,217.08 pesos, lo cual significaría que al haber obtenido \$2 pesos más de ingresos, el impuesto se habría incrementado en 804.27 pesos (importe que resulta de disminuir a los \$3,217.08 pesos los \$2,412.81 pesos), situación que me parece a todas luces contraria al principio de proporcionalidad, muy independientemente de que estos hablando de unas tasas realmente pequeñas si se comparan con las demás tasas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Considero

Además, pareciera que este tipo de situaciones se contemplan por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 90/99 que se presentó en el numeral 6) de este Capítulo, al considerar como inconstitucionales ciertas *tarifas*, por ser contrarias al principio de proporcionalidad, ya que en ésta se hacía referencia a una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, y esto conlleva a un incremento en la tasa aplicable, lo cual eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior.

9) Mecánicas en el Impuesto sobre la Renta que atienden al principio de proporcionalidad

En los anteriores numerales se presentó un breve análisis de los distintos componentes que se utilizan en las mecánicas de determinación del impuesto que actualmente contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora, y de conformidad con las conclusiones obtenidas en esos numerales, se procederá únicamente a decir cuáles son las mecánicas que efectivamente están conforme con el principio de proporcionalidad que establece nuestra Constitución Federal.

Al efecto, se mencionarán nuevamente las distintas mecánicas que, en una opinión en lo particular, se encuentran establecidas en la referida ley:

- i)* Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base neta;
- ii)* Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base bruta;
- iii)* Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base bruta;
- iv)* Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base neta;
- v)* Determinación del impuesto en función a tasas progresivas aplicadas sobre una base bruta; y
- vi)* Determinación del impuesto en función a una tabla aplicada sobre una base bruta.

Conforme todo lo expuesto, de las anteriores mecánicas, las señaladas en *iv)* y *v)* se encuentran acordes al principio de proporcionalidad. Esto es así, toda vez que la referida en *iv)* considera aplicación de una tarifa, la cual actualmente no viola el citado principio, y asimismo, se contempla la utilización de una base neta, lo cual es ideal para cumplir con el mismo; en tanto que la referida en *v)* utiliza tasas progresivas, las cuales contribuyen a la proporcionalidad del impuesto, además de que la base bruta en este caso, es utilizada únicamente en dos artículos (180 y 182 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) los cuales contemplan ingresos en los que no se considera ninguna erogación para su obtención (recordemos que se tratan de ingresos por sueldos y salarios, así como de ingresos por pensiones, jubilaciones, etc).

En tanto que las mecánicas referidas en *i)*, *ii)*, *iii)* y *vi)* transgreden este principio y por tanto, son inconstitucionales. Y esto es así, ya que en todas éstas interviene al menos algún componente “tachado” como desproporcional en la determinación de un impuesto

de esta naturaleza, los cuales son a saber: base bruta, tablas (en los casos antes explicados donde se incrementa injustificadamente el impuesto correspondiente) y tasa única (que incrementa injustificadamente el impuesto causado en los casos antes comentados).

CAPÍTULO V

LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO Y SU RÉGIMEN FISCAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1) Establecimiento permanente

a) Concepto de establecimiento permanente

En el Capítulo III de este trabajo se hizo referencia a los residentes en el extranjero con un establecimiento permanente en territorio nacional mexicano como sujetos del Impuesto sobre la Renta por los ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Asimismo, se indico que de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Sin embargo, lo antes expuesto no comprende del todo lo referente al concepto de establecimiento permanente según el referido ordenamiento, ya que dentro del mismo artículo 2, se establecen algunos supuestos en específico en los cuales se considera existe un establecimiento permanente; y adicionalmente, el artículo 3 de esta ley establece cinco supuestos en los cuales no se considera que se constituye un establecimiento permanente.

No obstante lo anterior, no se abocará a realizar un análisis de estos supuestos, sino que únicamente mencionaré cuál es la razón por la que existe este concepto en la legislación fiscal mexicana y en general en el ámbito internacional.

Toda norma jurídica debiera existir atendiendo a una necesidad real y este el caso de las disposiciones que regulan en el ámbito fiscal los establecimientos permanentes. Para

comprender mejor la razón de ser de esta figura se presenta el siguiente ejemplo, partiendo de la idea de que no existe en la legislación fiscal mexicana el supuesto del residente en el extranjero con un establecimiento permanente como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta.

Supongamos que unos residentes en el extranjero constituyen una sociedad anónima en México que se dedica a la comercialización de partes automotrices en México. Bajo el esquema fiscal vigente en México, esta nueva sociedad debería realizar en este país el pago de las contribuciones correspondientes, tales como el Impuesto sobre la Renta, ya que esta sociedad, al ser constituida de conformidad con las disposiciones mexicanas (en lo específico la Ley General de Sociedades Mercantiles) se consideraría como residente en territorio nacional (según lo dispuesto por el ya mencionado artículo 9 del Código Fiscal de la Federación). Asimismo, esta sociedad podría posteriormente distribuir a sus accionistas (los residentes en el extranjero) las utilidades correspondientes libres de impuestos (en tanto provengan del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta).

Sin embargo, si dichos residentes en el extranjero realizaran de manera directa la misma actividad de comercialización en México de partes automotrices, es decir, sin constituir una sociedad en México para a través de ésta realizar la comercialización, no se generaría Impuesto sobre la Renta alguno en México, toda vez que únicamente serían sujetos de este impuesto los residentes en México, y los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Y esto sería absurdo si se considera que la única diferencia entre contribuir o no, sería el hecho de que los residentes en el extranjero en un caso habrían actuado a través de una sociedad, y en el otro caso lo habrían hecho sin ésta; siendo que en ambos casos habrían actuado en México prácticamente de la misma forma.

Es con la finalidad de que un Estado pueda someter a tributación a los residentes en el extranjero en este tipo de situaciones, que en el ámbito internacional, así como en el nacional, se han establecido normas jurídicas que descansan en el concepto de establecimiento permanente.

b) Tributación a través de un establecimiento permanente

Una vez comentado qué es un establecimiento permanente, así como la razón de su existencia, es conveniente mencionar la forma en que a través de éste se tributa para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En términos generales, se puede comentar que un establecimiento permanente en territorio nacional de un residente en el extranjero tributa de manera muy similar a una persona moral o física residente en México, pero únicamente grava los ingresos que son propios o atribuibles al establecimiento permanente, dejando a un lado los demás ingresos que pudiera obtener este residente en el extranjero.

En efecto, el artículo 4 de la citada Ley establece textualmente lo siguiente:

“Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.”

Siendo el Título II aquel que contiene las disposiciones relativas a las personas morales residente en México, y el Título IV aplicable a las personas físicas residentes en México, resulta que un establecimiento permanente se gravará de manera muy similar a estas dos clases de personas, y se dice similar porque esto tiene sus excepciones, v.g. el propio artículo 4 establece una disposición conocida como una “regla de atracción” que es exclusiva de los establecimientos permanentes, la cual consiste en considerar como suyos los ingresos del residente en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento permanente de ésta, cuando deriven de la enajenación de mercancías o bienes inmuebles en territorio nacional; asimismo, el artículo 30 de la referida ley establece la posibilidad de deducir “gastos a prorrata” a determinados establecimientos

permanentes si ciertos requisitos con cumplidos. Este artículo dispone en sus dos primeros párrafos:

“Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.”

2) Título V de la Ley de la Ley del Impuesto sobre la Renta

a) Fuente de riqueza en territorio nacional

Como también ya se mencionó en el Capítulo III de este trabajo, el otro supuesto en el cual un residente en el extranjero es sujeto del Impuesto sobre la Renta (además de aquellos casos en los cuales cuentan con un establecimiento permanente en territorio nacional) es cuando éstos obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional.

Para estos efectos, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece todo un Título que regula a estos sujetos pasivos, el Título V, denominado “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”. Sin embargo, en este Título no se encuentra establecido un concepto general de “fuente de riqueza”, sino que se presenta de manera casuística, para cada tipo de ingreso los casos en los cuales existe fuente de riqueza en territorio nacional. *V.g.*, el artículo 200 de esta ley establece que tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un

residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; o bien, el artículo 195 de la misma señala que tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

b) Determinación del impuesto en el Título V

Es en este apartado se mostrará cuál es la forma en que los residentes en el extranjero determinan el impuesto por los ingresos que obtienen provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, es decir, se presentará las mecánicas que se encuentran establecidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la renta para cuantificar el impuesto correspondiente.

Para estos efectos, se debe recalcar que en el Capítulo IV se mencionó y explicó, las cinco mecánicas que en una opinión particular se considera se encuentran contenidas dentro del cuerpo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales son a saber:

- i)* Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base neta;
- ii)* Determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base bruta;
- iii)* Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base bruta;
- iv)* Determinación del impuesto en función a una tarifa aplicada sobre una base neta;
- v)* Determinación del impuesto en función a tasas progresivas aplicadas sobre una base bruta; y
- vi)* Determinación del impuesto en función a una tabla aplicada sobre una base bruta.

Dentro del Título V de la citada ley se encuentra que la mecánica citada en *ii)* es la utilizada por regla general en este Título, en tanto que las mecánicas citadas en *i)* y *v)*, se utilizan sólo por excepción.

A fin de proporcionar una mayor especificación en el uso de una u otra mecánica en el Título V de la ley en comento, a continuación se presentan aquellos casos en los cuales se utiliza, ya sea la mecánica referida en *i)*, o bien la señalada en *v)*, para todos los demás casos dentro de este Título aplica la mecánica establecida en *ii)*.

La determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base neta se encuentra, en los artículos 189 y 190 del multicitado ordenamiento legal. La parte conducente de estos artículos disponen (énfasis añadido mediante negrillas):

“Artículo 189. En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; de lo contrario, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, y siempre que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la misma....”

“Artículo 190. Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna.

...

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley y sean residentes de un país que no sea considerado por esta Ley como territorio con régimen fiscal preferente o como país en el que rige un sistema de tributación territorial, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la misma. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refieren los párrafos anteriores, deberán presentar un dictamen formulado por contador público registrado ante las autoridades fiscales conforme a las reglas que señale el Reglamento de esta Ley, en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales. Asimismo, deberá acompañarse, como anexo del dictamen, copia de la designación del representante legal."

Como claramente puede apreciarse, en estos dos supuestos, en los que se establece la determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base neta, esta mecánica es opcional, ya que primeramente se establece la mecánica general del Título V (la determinación del impuesto en función a una tasa aplicada sobre una base bruta), y solamente se puede aplicar si ciertos requisitos son satisfechos.

Por lo que corresponde a la determinación del impuesto en función a tasas progresivas aplicadas sobre una base bruta, se encuentra esta mecánica en los artículos 180 y 182 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De igual forma, a continuación se transcribe la parte conducente de estos artículos.

"Artículo 180. Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00.

III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00.

..."

"Artículo 182. Tratándose de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez prevista en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa de 15% sobre los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00.

III. Se aplicará la tasa de 30% sobre los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00.

..."

c) La proporcionalidad en el Título V

Una vez que se han presentado las distintas mecánicas para determinar el impuesto correspondiente contenidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se procederá a presentar la conclusión más importante de este trabajo; y esto se debe hacer a la luz de lo que se comentó en el Capítulo IV de este trabajo, referente al análisis de la proporcionalidad en cada una de las tres mecánicas que contempla el citado Título V.

En este orden de ideas, la conclusión sería que solamente existe proporcionalidad en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta en las mecánicas establecidas para determinar el impuesto en los artículos 180 y 182, en tanto que de conformidad con los precedentes judiciales de nuestro Máximo Tribunal (respecto de la aplicación de una tasa única en la determinación del impuesto), tampoco existiría contravención al principio constitucional de proporcionalidad en las mecánicas establecidas como opcionales en los artículos 189 y 190 (recordemos que el Poder Judicial a externado que la utilización de una tasa única no es desproporcional).

Por lo tanto, si sólo existe proporcionalidad en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos excepcionales, en todos los demás casos encontraríamos una inconstitucionalidad, misma que podría buscar ser subsanada mediante el juicio de *amparo*, ya que (como se mencionó al principio de este trabajo) ante las violaciones a las *garantías constitucionales* (como lo es el principio de proporcionalidad) procede la interposición de este recurso procesal.

3) Opinión personal sobre las razones de ser de las mecánicas para determinar el impuesto en el Título V

Si existe inconstitucionalidad en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de desatenderse el principio de proporcionalidad, ¿porqué es que existen estas normas en el sistema fiscal mexicano?, ¿cuáles son las razones por las cuales el legislador ordinario ha creado estas normas violatorias de la nuestra Constitución Federal?.

Como una opinión muy personal, a continuación se presentan algunas de las razones que se cree han llevado al establecimiento de estas normas:

Está el hecho de que al determinarse el impuesto sin considerar las deducciones en que incurra un residente en el extranjero, es decir, sobre el importe total de los ingresos, las autoridades fiscales mexicanas ven simplificada en gran medida su fiscalización, ya que en el caso de residentes en México resulta mucho más fácil que estas autoridades ejerzan las facultades de comprobación que les otorgan las leyes correspondientes, en tanto que para fiscalizar a residentes en el extranjero la situación se vuelve sumamente

complicada, e n especial en lo q ue respecta a l posible cúmulo de deducciones q ue se pudiesen tener con relación a la obtención de los ingresos.

En efecto, en el caso de que las autoridades mexicanas buscasen ejercer sus facultades de comprobación respecto de un residente en el extranjero, lo más probable es que éste no se encontrara en México, sino que estaría en otro país, lo cual llevaría de manera casi invariable a la ineficacia de las normas que le otorgan dichas facultades¹.

Y este mismo argumento ha sido considerado no sólo en la legislación fiscal mexicana, sino que por el contrario, es México quien lo ha adoptado del ámbito internacional, en donde ya se viene utilizando desde hace muchos años atrás. De hecho, prácticamente todos los países considerados como más industrializados en el mundo adoptan este mismo principio de gravar a los residentes en el extranjero que obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en su territorio aplicando una tasa directamente al total de los ingresos sin efectuar deducción alguna.

No obstante si estas razones son las correctas, o si existen algunas otras, lo que en estricto derecho es indiscutible es que en México, el cual es un país en el que impera la Constitución General (y en ésta se incluyen derechos esenciales como lo son las *garantías constitucionales*), no deberían establecerse ordenamientos legales que vulneren nuestra Máxima Norma Legal, por cualquier tipo de razón.

Un primer paso en la generación de un verdadero y efectivo sistema fiscal, acorde a las necesidades de nuestro país, sería que en México se crease un sistema fiscal que estuviese a lo dispuesto por nuestra Carta Magna, por lo cual se considera que debería tomarse en cuenta una posible reforma no sólo al Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino a todo la legislación fiscal vigente en México.

¹ Al respecto ver el Capítulo II, en donde se comentó sobre el ámbito de validez las normas así como su eficacia.

CAPÍTULO VI

LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1) Concepto de doble tributación internacional

El Comité de Asuntos Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico nos brinda la siguiente definición respecto de la doble imposición internacional:

“La doble imposición internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.”¹

Pero ¿porqué se genera la doble imposición en materia internacional?. El Licenciado Manuel E. Tron al respecto nos dice lo siguiente:

“En términos generales podríamos afirmar que la causa primaria de la doble o múltiple imposición internacional, la constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan en su totalidad los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, que parten de interpretaciones diversas de los mismos.”²

2) Métodos para eliminar la doble tributación

Siguiendo a Manuel E. Tron, los métodos para evitar la doble tributación pueden clasificarse en:

“Unilaterales: que son aquellas disposiciones internas que pretenden evitar que exista doble tributación sobre sus nacionales.

Bilaterales: que son aquellos convenios o tratados internacionales que pretenden evitar la doble imposición para los nacionales de los dos Estados Involucrados, siguiendo ciertos criterios de sujeción o atribución.

¹ Modelo de Convención Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio. OCDE 1995, Paris. Pág. I-1.

² *Opus Citatus* Págs. 12 y 13

Multilaterales: que son aquellos convenios o tratados internacionales que son celebrados entre más de dos Estados con la misma estructura que los bilaterales.³

Asimismo, este autor señala, siguiendo a Eduardo Abril A., que los métodos unilaterales pueden clasificarse en métodos que atenúan la doble imposición y métodos que evitan la doble imposición; estando entre los primeros el método de deducción y el método de tipo especial; y entre los segundos el método de imputación y el método de exención. Y que los métodos bilaterales o multilaterales son los tratados o convenios celebrados entre dos o más Estados.⁴

Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico nos menciona los siguientes métodos:

"método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la Fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales."

3) Tratados internacionales

a) Concepto de tratado internacional

Una vez establecido que los tratados internacionales son un método bilateral para evitar la doble tributación, resulta adecuado contar con una definición de los mismos.

Como dice el C.P. y Licenciado Arturo Desentis Reyes:

³ *Opus Citatus*. Pág. 15.

⁴ *Opus Citatus*. Págs. 15 y 16.

“Los tratados son una fuente del derecho internacional según el estatuto de la Corte Internacional de Justicia y se definen en el inciso a) del numeral 1 del artículo 2. “Términos Empleados” de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,.. como sigue:

a) Se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;”⁵

b) La jerarquía del orden jurídico en México y los tratados internacionales

Pero ¿qué jerarquía gozan los tratados internacionales en el orden jurídico mexicano?. En este sentido, el artículo 133 de nuestra Carta Magna dispone:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

Sin embargo, de la simple lectura del anterior precepto constitucional no resulta del todo claro la jerarquía de las principales normas jurídicas en el sistema legal en México. Inclusive, han existido diversa interpretaciones sobre el contenido de este artículo. En la actualidad, la siguiente tesis de nuestro más Alto Órgano Jurisdiccional nos proporciona una solución que considero muy adecuada.

“Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P. LXXVII/99 Página: 46 Materia: Constitucional Tesis aislada.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

⁵ DESENTIS REYES, Arturo. *Estudio de los convenios de doble imposición con EUA y Canadá*. Editorial Dofiscal Editores, S.A. de C.V., México, 1994. Pág. 21

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado

una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.".

Como puede observarse, de conformidad con la anterior tesis jurisprudencial, la Constitución Federal es en nuestro sistema jurídico el máximo ordenamiento, seguido inmediatamente por los tratados internacionales que celebre el Titular del Poder Ejecutivo Federal que hayan sido debidamente aprobados por el Senado.

c) Los tratados para evitar la doble tributación y el principio de proporcionalidad

En otro capítulo se realizó un análisis del principio de proporcionalidad, y en específico en el Impuesto sobre la Renta. Asimismo, en las secciones anteriores de este Capítulo se ha presentado un panorama general del marco jurídico en México de los Tratados Internacionales, en particular de aquellos destinados a evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal. En esta sección se avocará a conjuntar ambos temas, buscando dar respuesta a una pregunta esencial ¿los Tratados Internacionales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal que al

efecto ha celebrado el Gobierno de México atienden al principio de proporcionalidad o por el contrario lo transgreden?.

Ya antes se expuso la jerarquía en orden jurídico mexicano de los Tratados Internacionales, ubicándolos como un ordenamiento legal de una altísima jerarquía sólo por debajo de nuestra Constitución Federal. En este sentido, si la respuesta a la pregunta que arriba se planteó consiste en que dichos Tratados no atienden al principio de proporcionalidad nos encontraríamos con que éstos ordenamientos son inconstitucionales, pues este principio es, como ya ha quedado plenamente demostrado, una verdadera *garantía constitucional*. Sin embargo, adelantando la respuesta a la pregunta realizada, se ha de concluir que este no es el caso, es decir, dichos Tratados Internacionales no transgreden el principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna y por tanto no adolecen de inconstitucionalidad. A continuación se presentan los argumentos que llevan a esta conclusión.

Los Tratados Internacionales no transgreden el principio de proporcionalidad, toda vez que no imponen contribuciones adicionales para los contribuyentes, sino que únicamente establecen límites a la tributación que puede realizar uno de los Estados contratantes. Por tanto si el impuesto determinado de conformidad con el orden jurídico interno (el cual indiscutiblemente debería respetar esta *garantía constitucional*) es mayor al límite establecido por uno de estos Tratados, lo que sucederá es que el contribuyente es gravado en menor medida en México; en tanto que si el importe del impuesto resultante de conformidad con las normas del Tratado es mayor que el impuesto a cargo del contribuyente establecido por la legislación domestica, ésta será la que prevalecerá para determinar el impuesto correspondiente.

Al respecto cabe apuntar lo señalado por el C.P. y Licenciado Arturo Desentis Reyes:

“Además, en mi opinión, no es posible que en los tratados internacionales se acuerde el pago de determinado impuesto que no esté previsto por las disposiciones fiscales internas del país que corresponda, por lo cual considero que sería equivocado que al

llevar a cabo dicha operación; si la misma no estuviera sujeta a impuesto conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y si lo estuviera conforme al tratado correspondiente, se intentara gravarla.”⁶

Si bien es cierto que el artículo 133 constitucional establece que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión, también es cierto que los tratados internacionales no pueden establecer contribuciones.

Esto es así ya que cuando el referido artículo hace uso de la expresión “Ley Suprema” debemos entender que se refiere propiamente a “Norma Suprema”, es decir, que estos ordenamientos legales a que se refiere gozan de la máxima jerarquía en el orden jurídico mexicano. Es decir, el artículo 133 constitucional no se refiere a la ley *estricto sensu*, sino que lo hace en *lato sensu*. Interpretarlo de otra forma conllevaría a una contradicción de distintos preceptos constitucionales. Se explica lo dicho.

La ley *estricto sensu*, es el producto resultado de un proceso legislativo, cuyas bases se encuentran perfectamente reguladas en la Sección II del Título Tercero de Nuestra Carta Magna, denominado “De la iniciativa y formación de las leyes”.

Por su parte, el artículo 74 de nuestra Constitución Federal establece en su fracción IV que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como de revisar la Cuenta Pública del año anterior.

De conformidad con este precepto constitucional, es la Cámara de Diputados la que indiscutiblemente y en todos los casos, debe fungir como Cámara de origen para la iniciativa de Ley que habrá de ser después analizada por la Cámara revisora (que en este caso es invariablemente la Cámara de Senadores), para posteriormente

⁶ *Opus citatus*. Págs. 26 y 27.

establecer las contribuciones correspondientes en las respectivas leyes. Esto no es sino el cumplimiento del principio de legalidad al cual ya se ha referido anteriormente; y debe ser de esta forma puesto que los Diputados son los representantes del pueblo, que es sobre quien recae gran parte las obligaciones tributarias.

Ahora bien, si los Tratados internacionales son celebrados por el Presidente de la República de conformidad con lo dispuesto por la fracción X del artículo 89 de Nuestra Carta Magna, y deben de ser sometidos a la aprobación del Senado conforme lo establece esta misma fracción y en concordancia con la fracción I del artículo 76 del mismo ordenamiento, resulta que no es posible que un Tratado internacional imponga contribuciones a los particulares, puesto que como ya se expuso, toda contribución debe tener su origen en la Cámara de Diputados, y los Tratados internacionales tienen para su formación un proceso totalmente distinto al proceso legislativo, un proceso en donde no participa en forma alguna esta Cámara, sino que solamente intervienen en su creación el Poder Ejecutivo y una parte del Congreso General, en específico, la Cámara de Senadores.

Además, no debe perderse de vista lo dispuesto por el artículo 15 constitucional, el cual dispone que no se autoriza la celebración de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos en la propia Constitución para el hombre y el ciudadano (para las personas conforme lo anteriormente expuesto), y en este caso en particular, la *garantía constitucional* a considerar es el principio de legalidad, es decir, que toda contribución debe estar establecida en una ley, entendiendo por ésta al producto de un “proceso legislativo” establecido en la Constitución Federal.

CAPÍTULO VII

PLANTEAMIENTO DE UNA SOLUCIÓN

1) **Tributación sobre una base neta y tarifa o tasas progresivas**

En el Capítulo V se presentó la conclusión respecto de si se atiende o no al principio de proporcionalidad en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, apoyándose para estos efectos con el análisis que se realizó sobre las distintas mecánicas que se establecen en esta ley para determinar el impuesto a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Dicha conclusión fue en el sentido de considerar que de manera general, este Título V contraviene al importantísimo principio de proporcionalidad, y sólo por excepción se atiende al mismo.

Si bien esta conclusión, como ya se dijo, es la más importante de este trabajo, se considero que no basta con señalar la deficiencia, sino que a fin de completar el círculo, es necesario que se presente cuando menos alguna alternativa que coadyuve a solucionarle. Y en buena lógica esta posible medida, como parte de la solución más que como una solución total, que a continuación se esboza es con base en el mismo análisis que se efectuó de las distintas mecánicas que establece la propia ley en comento, considerando para estos efectos el principio constitucional de proporcionalidad.

En el Capítulo IV se determinó que en una opinión en lo particular, y para efectos de un impuesto con la naturaleza que tiene el Impuesto sobre la Renta, la mejor forma de determinar el impuesto correspondiente es a través de una mecánica que considere por una parte una base neta, es decir, que el importe sobre el cual se aplica la tasa correspondiente para determinar el impuesto no se integre únicamente por los ingresos que el contribuyente obtiene (inclusive no por una parte de estos), sino que también se consideren las deducciones estrictamente indispensables en función a las actividades realizadas (sí es que las hay, por supuesto); y por otra parte, que el mejor complemento para esta base neta, (incluyendo dentro del principio de proporcionalidad la conformación de un sistema fiscal distributivo de la riqueza) es la utilización de una tarifa o bien de tasas progresivas.

Es en función a esos componentes (base neta y tarifa o tasas progresivas) que se considera se debería establecer la mecánica para determinar el Impuesto sobre la Renta a cargo de los residentes en el extranjero que obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.¹

Sin embargo, lo anterior implicaría, en una primera instancia, una grave dificultad práctica a superar en lo referente al primer elemento de una mecánica de esta naturaleza, es decir, sobre la base neta; ya que como se mencionó anteriormente, la fiscalización de las deducciones realizadas por residentes en el extranjero para la obtención de los ingresos que México les grava sería sumamente difícil de realizar en la gran mayoría de los casos.

Pero en una opinión personal, esta dificultad no constituiría un obstáculo insuperable, sino que dentro del propio Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta encontramos un par de artículos que podrían servir como ejemplos de una solución a esta dificultad. A esto se refiere en el siguiente numeral.

2) El dictamen como herramienta para determinar la base neta

En términos coloquiales emitir un dictamen es expresar una opinión. En materia contable, el boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que el dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza alcance y resultado del examen realizado a los estados financieros de la entidad; asimismo, se menciona que el trabajo del auditor es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Ya en el ámbito fiscal, el dictamen del contador público ha sido utilizado desde tiempo atrás como una eficaz herramienta. En efecto, el contador público ha venido emitiendo desde hace ya algunos años un dictamen de la situación fiscal de ciertos contribuyentes

¹ Como se mencionó en el Capítulo IV, la utilización de una base bruta también podría atender al principio de proporcionalidad, pero solamente en la medida en que se trate de ingresos que por su naturaleza no consideran erogaciones para su obtención, tales como los ingresos por sueldos y salarios y demás derivadas de una relación laboral o como consecuencia posterior de ésta (jubilaciones, pensiones, etc).

de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, y aún más, en ciertas operaciones especiales como la enajenación de acciones, se contempla el uso de un dictamen emitido por contador público a efecto de determinar la obligación tributaria pecuniaria que deriva de las mismas.

Si bien es cierto que el establecer en el régimen fiscal del Impuesto sobre la Renta a cargo de los residentes en el extranjero una mecánica como la propuesta, sobre todo en virtud de la complejidad que implicaría una base neta, puesto que tanto la fiscalización, como la posible aplicación de las correspondientes sanciones, se volverían mucho más difícil para las autoridades mexicanas, también lo es el hecho de que no por esto se debe desatender a un principio de tal importancia que fue plasmado en nuestra Carta Magna.

Entonces de que manera se puede solucionar esta situación, de tal suerte que el ámbito legal no se vea afectado por incongruencias en las leyes ordinarias respecto de nuestro Máximo Ordenamiento Jurídico, además de que su aplicación sea efectiva en la realidad (es decir, se traten a la vez de normas legales eficaces). En una opinión muy personal, lo adecuado sería establecer un sistema legal que contemplara procedimientos que permitieran llevar con más eficacia la necesaria fiscalización y en su caso, hasta la aplicación de las sanciones correspondientes, y en este orden de ideas, tanto el legislador como las autoridades se podrían valer de herramientas tales como el dictamen emitido por contadores públicos, el cual permitiría dar mayor certeza a la base neta sobre la cual se aplicarían las tasas progresivas que al efecto se hayan establecido en la ley.

Como ya se mencionó, el dictamen del contador público como herramienta para la determinación de una base neta no es algo nuevo, sino que ya se ha contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, inclusive dentro del propio Título V de este ordenamiento, y ha demostrado en la práctica su gran ayuda tanto para las autoridades fiscales, como para el propio contribuyente, por lo cual se considera que una de tantas acciones en beneficio de un mejor sistema fiscal sería el ampliar su utilización, en especial en tratándose de operaciones realizadas por residentes en el extranjero de las cuales deriva el pago de impuestos en nuestro país.

Aunado a la utilización de esa útil herramienta, podría buscar ampliarse la red de convenios internacionales que México ha celebrado con otros Estados, lo cual permitiría a las autoridades mexicanas una mayor fiscalización de los residentes en el extranjero e inclusive la mutua colaboración entre Estados para efectos de evitar la evasión fiscal.

CONCLUSIONES

El Congreso de la Unión se encuentra facultado para establecer a través de leyes las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, y esta facultad encuentra sustento en nuestra Carta Magna en la fracción VII de su artículo 73.

Ahora bien, esta facultad tiene las siguientes limitantes: *i)* las contribuciones que se establezcan a cargo de los particulares deben atender a los principios en materia tributaria que la misma Constitución Federal establece, es decir, proporcionalidad, equidad, legalidad y destino de las contribuciones (principios que protegen tanto a nacionales como a extranjeros, a personas físicas como a jurídicas, y además, son susceptibles de defensa procesal a través del *amparo*); *ii)* el legislador debe generar un sistema tributario tal que incluya como contribuyentes en el mismo a los mexicanos, ya que la propia Constitución establece en su artículo 31 la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público; pero esto no debe hacerse sin considerar la *eficacia* que las normas habrán de tener, ya que de lo contrario se generaría un orden legal inoperante.

Por lo que respecta a los extranjeros, la obligación de que éstos contribuyan al gasto público en México se encuentra en las leyes secundarias (tal como la Ley del Impuesto sobre la Renta), puesto que la referida facultad del Congreso es una facultad amplia, que no encuentra oposición a este respecto en alguna otra parte de nuestro Máximo Ordenamiento Jurídico.

Ahora bien, la proporcionalidad es un principio constitucional que implica el que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, lo cual (en una opinión muy particular), y considerando las características especiales de un impuesto que grava los ingresos de las personas (como lo es el Impuesto sobre la Renta), se logra adecuadamente mediante una mecánica de determinación del impuesto que considere la aplicación de tasas progresivas aplicada sobre una base neta, entendiendo por ésta aquella que incluye tanto los ingresos como las erogaciones necesarias a efecto de obtener dichos ingresos.

En este orden de ideas, la Ley del Impuesto sobre la Renta desatiende en su texto de manera constante al principio constitucional de proporcionalidad, ya que las distintas mecánicas que la misma contiene para determinar el impuesto conllevan a generar una carga tributaria que no atiende verdaderamente a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de este impuesto; y de esta situación, salvo por lo que más adelante se refiere, no excluye el Título V de este ordenamiento, toda vez que el mismo contempla de manera general como mecánica para determinar el impuesto la aplicación de una tasa a una base bruta, es decir, una base que no incluye las erogaciones necesarias para la obtención del ingreso gravable.

En otras palabras, a efecto de cumplir cabalmente con el principio constitucional de proporcionalidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario que la mecánica establecida para la determinación del impuesto a cargo de los sujetos pasivos contemple la aplicación de tasas progresivas sobre una neta, ya que el determinar el impuesto mediante otra mecánica conllevaría en muchos casos a obtener un impuesto que desatendería la verdadera capacidad contributiva de dichos sujetos.

Se considera que la anterior aseveración acepta una excepción. En efecto, cuando la mecánica de determinación del impuesto contempla la aplicación de tasas progresivas o tarifas sobre una base bruta, es decir, una base que se compone exclusivamente por los ingresos sin considerar ninguna erogación, en una primera instancia se estaría desatendiendo al principio de proporcionalidad. Sin embargo, si se considera que en función al tipo específico de ingresos no es aplicable deducción alguna para su obtención, no se estaría desatendiendo a este principio puesto que la base sería la misma que al incluir en la mecánica una base neta. Este es el caso de ingresos obtenidos por una relación laboral o como consecuencia de la misma, tales como ingresos por salarios, jubilaciones, pensiones, etc; y dentro del Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contemplan dos artículos (180 y 182) para este tipo de ingresos que incluyen como mecánica para determinar el impuesto correspondiente la aplicación de tasa progresivas sobre una base bruta, por lo cual (en una opinión muy personal), son los dos únicos supuestos que dentro de este Título no desatienden al principio de proporcionalidad.

Por lo que respecta a los dos supuestos que establece de manera opcional el Título V para la determinación del impuesto sobre una base neta (en la enajenación de inmuebles y de acciones), considero que también se transgrede el principio de proporcionalidad puesto que si bien contempla en la mecánica de determinación del impuesto la utilización de una base neta, también es cierto que la misma incluye la utilización de una tasa única, y no la utilización de una tarifa o de tasas progresivas, lo cual conllevaría en mi opinión, a un sistema tributario que no sería el más adecuado para una mejor distribución de la riqueza, aspecto de la mayor importancia en el México actual (cabe mencionar que por el contrario, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en el sentido de que la utilización de una tasa única para determinar el impuesto no contraviene el principio de proporcionalidad, aspecto con el cual me encuentro en completo desacuerdo).

Por lo que corresponde a los tratados para evitar la doble tributación que a efecto ha celebrado el Gobierno de México con potencias extranjeras, se considera que en los mismos no se desatiende al principio de proporcionalidad, ya que en los mismos no se establecen nuevas contribuciones a cargo de los sujetos pasivos, sino que en éstos, únicamente se limita la potestad tributaria de los Estados Contratantes respecto de contribuciones previamente establecidas por sus respectivos órganos legislativos (como sería en México el Congreso de la Unión).

Si bien es cierto que el establecer en el régimen fiscal del Impuesto sobre la Renta a cargo de los residentes en el extranjero una mecánica como la propuesta, sobre todo en virtud de la complejidad que implicaría una base neta, puesto que la fiscalización se volvería mucho más difícil para las autoridades mexicanas (ya ni que decir de la imposibilidad en muchos casos de aplicar las penas correspondientes), también lo es el hecho de que no por esto se debe desatender a un principio de tal importancia que fue plasmado en nuestra Carta Magna. Lo adecuado sería establecer un sistema legal que contemplara procedimientos que permitieran llevar con más eficacia la necesaria fiscalización y en su caso, hasta la aplicación de las sanciones correspondientes, y en este orden de ideas, tanto el legislador como las autoridades se podrían valer de herramientas tales como el dictamen emitido por contadores públicos, el cual permitiría dar mayor certeza a la base neta sobre la cual se aplicarían las tasas progresivas que al efecto se hayan establecido en la ley.

El dictamen del contador público como herramienta para la determinación de una base neta no es algo nuevo, sino que ya se ha contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, inclusive dentro del propio Título V de este ordenamiento, y ha demostrado en la práctica su gran ayuda tanto para las autoridades fiscales, como para el propio contribuyente, por lo cual se considera que una de tantas acciones en beneficio de un mejor sistema fiscal sería el ampliar su utilización, en especial en tratándose de operaciones realizadas por residentes en el extranjero de las cuales deriva el pago de impuestos en nuestro país.

Por último, y a guisa de comentarios personales, diré que es tiempo de que las autoridades del país, y por autoridades se quiere referir a todos y cada uno de los tres poderes, dentro del marco de sus respectivas atribuciones y responsabilidades, realicen un verdadero trabajo en materia fiscal, y dejen de cometer arbitrariedades y acciones en contra de nuestra Carta Magna; que se forme un verdadero sistema tributario en el cual se distribuya adecuadamente la carga tributaria, empezando por incluir a la economía informal y creando un sistema que también sea distribuidor de la riqueza.

Pero esto no es obligación exclusiva de las distintas autoridades, sino que los mexicanos en conjunto debemos coadyuvar al respecto. La obligación de los contribuyentes no termina al enterar el impuesto, no inclusive cuando las autoridades perdido sus facultades de comprobación, la obligación de los contribuyentes se extiende a la exigencia que se debe hacer a las autoridades, a fin de que éstas actúen en aras de un mejor México y no de intereses particulares. Si las autoridades tienen facultades de comprobación con relación a la correcta contribución de las personas al gasto público, las personas tenemos también la obligación de fiscalizar a su vez la correcta actuación de las autoridades. Ya no estamos en el México de antaño, las personas del México de hoy estamos hartas de los regímenes corruptos que sólo se interesaban en su propio beneficio.

Si bien en los últimos años se han dado cambios en nuestro país, sólo se han dado pequeños pasos, y un paso más para buscar el México que anhelamos es inquirir respecto del régimen establecido, y si se encuentran inequidades e injusticias en éste, se debe alzar la voz de la razón para que el mismo sea modificado de manera adecuada, y

se considera que este es el caso, ante la ausencia de proporcionalidad en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una medida para considerar un país como digno de inversión (tan necesario en nuestro país) es un adecuado régimen legal en todas las materias, en donde el ámbito fiscal juega un papel privilegiado de importancia y nuestro sistema constitucional en materia fiscal permiten generar un sistema fiscal secundario adecuado para los propósitos gubernamentales y sin tener que mancillar constantemente nuestra carta magna.

México, D.F. febrero de 2004

BIBLIOGRAFÍA

Garantías y amparo

Juventino V. Castro
Editorial Porrúa
México, 2000

Tratado del Impuesto sobre la Renta

Tomos I y II-A
Enrique Calvo Nicolau
Editorial Themis
México, 1998

Los derechos del pueblo mexicano a través de su Constitución

Editorial Fondo de cultura económica
México,

Derecho fiscal constitucional

Hugo Carrasco Iriarte
Editorial Harla
México, 1997

Régimen fiscal de los extranjeros en México

Manuel E. Tron
Editorial Themis
México, 1991

Estudio de los convenios de doble imposición con EUA y Canadá

Arturo Desentis Reyes
Editorial Dofiscal Editores
México, 1994

Las mil y una defensas del contribuyente

Daniel Diep Diep
Editorial Pac
México, 1998

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Editorial Porrúa

México, 2003

Ley del Impuesto sobre la Renta

Edit. Dofiscal

México, 2003

Internal Revenue Code

Edit. Hjhkjhj

Estados Unidos de América, 2003