



UNIVERSIDAD LASALLISTA  
BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la  
Universidad Nacional Autónoma de México  
CLAVE:879309

---

---

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL  
IMPUESTO EMPRESARIAL A  
TASA ÚNICA.**

**T E S I S**

Que para obtener el Título de  
LICENCIADA EN DERECHO

Presenta:

**ILSE KARINA CERVANTES BÁRCENA**

Asesor: Lic. Enrique Salas Martínez.

Celaya, Gto.

Octubre 2009



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.

# AGRADECIMIENTOS

## A DIOS:

Le agradezco infinitamente a Dios todopoderoso por haberme dado la sabiduría y el entendimiento para poder llegar al final de mi carrera, por proveerme de todo lo necesario para salir adelante y por llenar mi vida de tantas bendiciones.

## A MI MADRE:

Porque es lo más importante y lo que más amo en esta vida. Le doy las gracias porque me enseñó que con trabajo, entrega y pasión puedo llegar tan lejos como me lo proponga y a luchar siempre por lo que quiero, para día a día ser una mejor persona. Por su sacrificio y amor incondicional para darme siempre lo mejor y porque simplemente sin su apoyo no habría sido posible realizar este sueño, porque cada logro en mi vida es gracias a ella.

## A MIS HERMANOS:

Que los amo con todo mi corazón y porque son una parte fundamental en mi vida.

## A MI NOVIO (RICARDO):

Le doy las gracias por su amor, paciencia y el apoyo que me brindó para la realización de este trabajo y por estar a mi lado compartiendo el primero de muchos sueños que aun me quedan por alcanzar.

## A MIS AMIGOS:

Le agradezco a Gaby y Pao Rojas, Malú Esquivel, Ale Trejo y Carlos Arteaga, porque cada uno de ellos con su amistad incondicional ha contribuido de manera significativa en mi vida, porque han compartido mis alegrías y en mis momentos de tristeza han estado conmigo para darme su amor y su apoyo, y porque alrededor de todos estos años siempre han estado a mi lado.

**AL LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ:**

Por asesorarme a lo largo de esta tesis y acompañarme en este camino que hoy culmina con el presente proyecto, por compartir sus conocimientos e inspirar en mí una gran admiración.

**AL LIC. ROBERTO NAVARRO GONZÁLEZ:**

Porque además de haber sido mi catedrático y haber contribuido en gran medida a mi formación académica, siempre fue un gran amigo y un ejemplo a seguir.

**“TODO LO PUEDO EN CRISTO QUE ME FORTALECE”**

**Fil. 4:13**

# Í N D I C E

## INTRODUCCIÓN

## CAPÍTULO PRIMERO

Actividad Financiera del Estado	1
1.1.- Fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado	3
1.2.- Fisco	8
1.3.- Derecho Fiscal	8
1.3.1.- Derecho Financiero	8
1.3.2.- Derecho Impositivo	9
1.3.3.- Derecho Tributario	9
1.3.4.- Concepto y Objeto del Derecho Fiscal	10
1.3.5.- Ubicación del Derecho Fiscal dentro de la estructura general del Derecho	14
1.3.6.- Autonomía del Derecho Fiscal	15
1.3.7.- Relación con otras ramas del Derecho	18
1.3.8.- Fuentes del Derecho Fiscal	20
1.3.9.- Fuentes del Derecho Fiscal en México	21
1.4.- Los Ingresos del Estado	27

## CAPÍTULO SEGUNDO

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS	30
2.1.- Principio de Legalidad	32
2.2.- Principio de Vinculación con el gasto público	37
2.3.- Principio de proporcionalidad	39
2.4.- Principio de equidad	49
2.5.- Principio de competencia	56
2.5.1.- Elementos necesarios de competencia	57
2.5.2.- Elementos inordinados de competencia	57

## CAPÍTULO TERCERO

TRIBUTO O CONTRIBUCIÓN	60
3.1.- Definición	60
3.2.- Noción Constitucional de contribución	62
3.3.- Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación	64
3.4.- Sujeto Activo y Sujeto Pasivo	66
3.5.- Nacimiento del Tributo	70
3.5.1.- Hecho imponible	71
3.5.2.- Hecho generador	71
3.5.3.- Obligación Fiscal	72
3.6.- Determinación en cantidad líquida	73
3.7.- Plazo para el pago	74
3.8.- Exigibilidad de las contribuciones	75

## CAPÍTULO CUARTO

IMPUESTOS	77
4.1.- Definición	77
4.2.- Definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación	79
4.3.- Principios Teóricos de los Impuestos de Adam Smith	83
4.3.1.- Principio de Justicia	84
4.3.2.- Principio de Certidumbre	84
4.3.3.- Principio de Comodidad	85
4.3.4.- Principio de Economía	85
4.4.- Clasificación de los Impuestos	85
4.4.1.- Clasificación Tradicional	86
4.4.2.- Clasificación Moderna	90
4.5.- Los elementos de los Impuestos	92
4.5.1.- Objeto	93
4.5.2.- Sujeto Activo	93
4.5.3.- Sujeto Pasivo	95
4.5.3.1.- Sujeto Pasivo contribuyente u obligado directo	97
4.5.3.2.- Sujeto Pasivo obligado solidario	98
4.5.3.3.- Sujeto Pasivo obligado subsidiariamente o por Sustitución	99
4.5.3.4.- Sujeto Pasivo obligado por garantía	100
4.5.3.5.- La responsabilidad objetiva	101
4.5.4.- Base	102
4.5.5.- Cuota, Tasa o Tarifa	102
4.5.6.- Forma y época de pago	104

## CAPÍTULO QUINTO

EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	106
5.1.- Efectos negativos de los Impuestos	107
5.1.1.- Fraude	107
5.1.2.- Evasión	108
5.1.3.- Elusión o remoción	109
5.2.- Efectos positivos	110
5.2.1.- Traslación o repercusión	111
5.2.2.- Percusión	112
5.2.3.- Protraslación	114
5.2.4.- Retrotraslación	115
5.2.5.- Incidencia	115

## CAPÍTULO SEXTO

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	117
6.1.- Antecedentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única	118
6.1.1.- Iniciativa de Reforma Fiscal del Ejecutivo Federal	119
6.1.2.- Diagnóstico	120
6.1.3.- Pilares de la Reforma Fiscal	125
6.1.4.- Contribución Empresarial a Tasa Única	129
6.1.4.1.- Características de la CETU	130
6.1.4.2.- Ventajas y desventajas de la CETU	134
6.1.5.- Exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	135



6.2.- Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única	141
6.2.1.- Sujetos	141
6.2.2.- Objeto	141
6.2.3.- Base	145
6.2.4.- Tasa o Tarifa	146
6.2.5.- Época de pago	146
6.3.- Ingresos gravados y exentos	147
6.3.1.- Ingresos gravados	147
6.3.2.- Ingresos exentos	149
6.4.- Momento de acumulación y deducción	153
6.4.1.- Deducciones autorizadas	157
6.4.2.- Requisitos de las deducciones	170
6.5.- Régimen transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	173
6.5.1.- Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio	174
6.5.2.- Acreditamientos contra el IETU del ejercicio	177
6.5.3.- Crédito Fiscal por deducciones superiores a los ingresos	180
6.5.4.- Crédito Fiscal por el pago de salarios y aportaciones De Seguridad Social	182
6.5.5.- Crédito Fiscal por inversiones	185
6.5.5.1.- Inversiones adquiridas de 1998 a 2007	185
6.5.5.2.- Inversiones adquiridas de septiembre a diciembre de 2007	187

## CAPÍTULO SIETE

ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IETU	188
7.1.- La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los inventarios al 31 de diciembre de 2007	188
7.1.1.- Respecto del principio de proporcionalidad	188
7.1.2.- Respecto del principio de equidad	193
7.2.- La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y las inversiones	194
7.2.1.- Respecto del principio de proporcionalidad	196
7.2.2.- Respecto del principio de equidad	200
7.3.- La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los salarios y Aportaciones de Seguridad Social	202
7.4.- La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el principio de Legalidad	209
7.5.- Regalías	212

## CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFÍA

## INTRODUCCIÓN.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, establece como obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público de la manera proporcional y equitativa que marquen las leyes, de aquí se derivan los principios constitucionales de las contribuciones, los cuales son:

- 1.- Destino al gasto público,
- 2.- Proporcionalidad,
- 3.- equidad, y
- 4.- Legalidad.

Así pues, en la Carta Magna es donde se contiene el fundamento jurídico respecto a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público y por lo tanto, toda contribución debe ajustarse a las exigencias establecidas en dicha Norma Suprema.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue aprobada por el [Congreso de la Unión](#) el 1° de Junio de 2007, y entró en vigor el 1 de Enero de 2008. Se trata de un impuesto que ha sido calificado como “básico y necesario” para mejorar la recaudación, que grava el flujo de efectivo y que establece una tasa mínima con una base amplia.

El propósito al crear el Impuesto Empresarial a Tasa Única fue recaudar, por vía distinta, el Impuesto sobre la Renta que deja de percibir el erario con motivo de los regímenes preferenciales que el mismo órgano creador de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única estableció al crear la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, el Impuesto Empresarial a Tasa Única no tuvo un entorno favorable para su aprobación; por el contrario, ha tenido diversas críticas que lo calificaron como un impuesto que no resuelve la problemática fiscal de nuestro país y que lejos de beneficiar una política fiscal sana, se caracteriza por ser un impuesto con fines de control y de recaudación, que afecta a los contribuyentes cautivos.

No obstante lo anterior, tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como el Poder Legislativo, consideran que el establecimiento del gravamen que nos ocupa, representa el inicio de un sistema de tributación, que simplifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales y evita tanto la elusión fiscal, así como el tratamiento inequitativo que en otros impuestos se permite, a virtud de que tiene una base más amplia que el impuesto sobre la renta lo cual quiere decir que tiene un mínimo de exenciones.

Lo que se pretende lograr con la presente investigación, es determinar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única cumple con las exigencias constitucionales, específicamente con las establecidas en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Para lograr lo anterior, se ha dividido la tesis en 7 capítulos en los cuáles se presenta lo siguiente:

En el primer capítulo se analiza la actividad financiera que realiza el Estado, ya que como toda empresa realiza diversas actividades para cumplir con su finalidad que es el bienestar general, por lo cual los gobernados están obligados a contribuir con una parte de su riqueza para poder sufragar el gasto público. También se analiza el fisco y sus antecedentes históricos, así como las distintas denominaciones que recibe el derecho fiscal y cuál es la más correcta, la ubicación del derecho fiscal dentro del derecho y su relación con otras ramas del derecho, las fuentes del derecho fiscal, y los distintos medios por los que el estado obtiene sus ingresos.

En el segundo capítulo, se realiza un análisis del fundamento constitucional de las contribuciones, es decir, del artículo 31 fracción IV de la Constitución, a partir de los elementos que conforman la obligación de contribuir al gasto público, así como el análisis de los principios constitucionales de las contribuciones, toda vez que la Carta Magna es el fundamento del cual se desprende la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público y por lo tanto, toda contribución debe ajustarse a dicho precepto constitucional.

En el tercer capítulo se presenta lo que es el tributo o contribución, toda vez que es el ingreso público que resulta más importante para el estado, la clasificación adoptada por el Código Fiscal de la Federación, así como los elementos que conforman las contribuciones.

En el cuarto capítulo se presenta en específico lo relativo a los impuestos, la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación, los principios teóricos de los impuestos que Adam Smith formuló en su libro “La riqueza de las Naciones”, los cuáles son: justicia, certidumbre, comodidad y economía; así como también la clasificación tradicional y moderna de los impuestos.

El quinto capítulo trata sobre los efectos positivos y negativos de carácter económico que traen aparejados los impuestos para así poder analizar su impacto tanto en los contribuyentes afectados como en la economía del país.

En el sexto capítulo, se presenta el Impuesto Empresarial a Tasa Única, analizando tanto sus antecedentes, así como el texto legal de dicho impuesto vigente a partir del 1º de enero de 2008, donde se detallan los diversos capítulos de la ley, así como todos los elementos del impuesto, tales como: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y exenciones; y diversos aspectos del impuesto tales como: deducciones, regímenes, créditos, disposiciones transitorias, etc.

Finalmente en el séptimo capítulo se aborda la problemática jurídica, en la cual se analizan algunas repercusiones constitucionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es decir, se analizará si dicho impuesto se ajusta a las exigencias de proporcionalidad, equidad y legalidad ahí establecidas.

Es de suma importancia el cumplimiento de la obligación de tributar, ya que es innegable la gran necesidad que tiene el Estado de allegarse de recursos que le permitan cumplir con sus funciones, sin embargo, también resulta necesario que los impuestos se establezcan dentro de un marco de legalidad, que fluya en el sistema jurídico mexicano impregnándolo de seguridad jurídica, tal y como corresponde a un Estado de Derecho.

## CAPÍTULO PRIMERO

### LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado, como toda empresa, realiza diversas actividades para cumplir con su finalidad, la cual consiste en múltiples y variados fines específicos los cuáles son: la solidaridad nacional, la seguridad pública, la protección de los intereses individuales y colectivos, la elevación económica, cultural y social de la población y de sus grandes grupos mayoritarios, las soluciones de los problemas nacionales, la satisfacción de las necesidades públicas y otras que no se alcanzarían a enumerar aquí pero que redundan en una sola “que es el bienestar de la Nación”<sup>1</sup>.

Por lo anterior la organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del estado.

En consecuencia, la actividad financiera del Estado es el universo de acciones y actos por cuyo medio éste obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera como éstos se administran, o sea, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado.<sup>2</sup>

Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado<sup>3</sup>.

Por lo tanto, es lógico pensar que si la población es la principal beneficiada con las funciones públicas, entonces es la principal obligada a contribuir con el

---

<sup>1</sup> Burgoa Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 11ª ed. Ed. Porrúa. México 1997. P.287

<sup>2</sup> Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I. 4ª ed. Ed. Iure. México 2004. p.6

<sup>3</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 3

gasto público, de aquí deriva una relación entre gobernado y gobernante eminentemente económica ya que, “gracias a las actividades públicas la población puede dedicarse tranquilamente a lo que llamamos las actividades productivas”<sup>4</sup>, por lo cual, es justo que de ese lucro obtenido por la población por dedicarse a dichas actividades, destine una parte al gasto público. Esta relación de Estado – gobernados reviste en un principio un carácter unilateral, donde los gobernados están obligados a aportar una parte de sus ingresos, pero en el fondo reviste un carácter bilateral, ya que esa parte de sus ingresos que aportan al gasto público se traducen en la obligación del Estado de realizar obras públicas y prestar servicios, así como una serie de actividades de interés general.

El contenido de esta relación debe ser de carácter eminentemente jurídico, ya que solo con la aplicación de normas que regulen esta actividad donde el Estado recauda de sus gobernados recursos económicos y para ello establece impuestos, se garantiza una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares.

No olvidemos que la potestad que tiene el Estado para imponer contribuciones a sus gobernados debe estar limitada y regulada por un poder superior, ya que, de no ser así daría paso a toda clase de abusos y arbitrariedades.

El tratadista Adolfo Carreto Pérez afirma que “El origen de la exigencia de la legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante”.

De manera que la norma jurídica debe de actuar de modo indicativo y como freno, es decir, por un lado debe indicar cuáles son las obligaciones y derechos del Estado, al igual que cuáles son los deberes y derechos de los particulares y por otra parte, hasta dónde llega la facultad potestativa del Estado y cuáles son como contrapartida, los derechos de los particulares oponibles a la misma autoridad gubernamental así como los medios y procedimientos para ejercitarlos.

La actividad financiera, es una rama de la actividad administrativa que está regulada por el Derecho, ya que esto constituye una exigencia propia de un Estado de Derecho, donde todas las manifestaciones de voluntad de su actividad Administrativa y su relación con los particulares debe de encontrarse supeditada a la Ley como fundamental disciplina, con mayor razón la actividad financiera debe

---

<sup>4</sup> Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª ed. Ed. Pac. México. 1997. p.11

de observar esta disciplina esencial, ya que ella implica la administración de los ingresos públicos, ingresos que son sustraídos de la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y esto da origen a un complejo de relaciones que deben de estar supeditadas a un sistema de normas jurídicas.

De aquí la necesidad de analizar las bases y fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado, mismos que se precisan a continuación:

## 1.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Para entrar el estudio del presente tema, se analizará en primer término el concepto de soberanía, que etimológicamente significa lo que está por encima de todo (de “super”, sobre, se formó “superanía”, soberanía, palabra que según algunos autores deriva de “super omnia”, sobre todas las cosas).

Pero se debe de entender la Soberanía en su acepción jurídica, a parte del poder sobre todas las cosas, como:

- El poder para autogobernarse.- elegir a sus gobernantes.
- El poder para autolimitarse.- dictar sus propias leyes.
- El poder para autodeterminarse.- elegir su forma de gobierno.

El concepto de Soberanía entraña dos problemas: el relativo al titular de la soberanía y el del ejercicio del poder soberano, ambos están íntimamente ligados entre sí.

La doctrina moderna europea insiste en que el titular de la Soberanía es el Estado; el Estado, como personificación jurídica de la Nación, es susceptible de organizarse jurídicamente, sin embargo como el Estado es una ficción, cabe preguntarse de hecho quién ejerce la Soberanía, estas doctrinas europeas llegan a la conclusión de que tal poder tiene que ser ejercido por los órganos del Estado, o sea por los gobernantes de éste, por las personas físicas que en ese momento se encuentren en el poder público, pero esto es una fatal consecuencia, ya que el



poder que entraña la Soberanía, éste poder sobre el cuál no existe ningún otro, se encuentra en manos de unas cuantas personas físicas.<sup>5</sup>

En contrapartida se analiza a continuación la doctrina americana, conforme la cuál se destituye de la Soberanía a los gobernantes y se reconoce originariamente en la voluntad del pueblo, externada por escrito en el documento llamado Constitución.

Dentro del sistema americano, el único titular de la Soberanía es el pueblo, este titular originario de la Soberanía hizo uso de tal poder cuando se constituyó como Estado jurídicamente organizado, para ese fin el pueblo soberano expidió su ley fundamental llamada Constitución en la que, como materia estrictamente constitucional, consignó la forma de gobierno, creó los poderes públicos con sus respectivas facultades y reservó para el individuo cierta zona inmune a la invasión de las autoridades (los derechos públicos de las personas, que nuestra Constitución llama "Garantías individuales")<sup>6</sup>

Por lo anterior se puede observar, que en las doctrinas europeas la Soberanía se encuentra depositada en los gobernantes, quienes tienen este poder ilimitado; sin embargo, en la doctrina americana la Soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo, y los gobernantes obran en ejercicio de las facultades expresas que ha recibido y que por lo tanto son limitadas.

En el sistema americano, el cual es acogido también por nuestro país, el pueblo, titular originario de la Soberanía, subsumió en la Constitución su propio poder soberano, mientras la Constitución exista, ella vincula jurídicamente no sólo a los órganos, sino también al poder que los creó, la facultad de alterar la Constitución, la cual es facultad latente de la Soberanía, sólo cabe ejercerla por cauces jurídicos. Sobre este particular Kelsen afirma "sólo un orden normativo puede ser soberano, es decir, autoridad suprema..., el poder físico es un fenómenos natural, por lo cual nunca puede ser soberano".<sup>7</sup>

Así es como la supremacía de la Constitución responde, no sólo a que ésta es la expresión de la Soberanía, sino que también por serlo está por encima de todas las leyes y de todas las autoridades: es la Ley que rige las leyes y que autoriza a las autoridades. Para ser precisos en el empleo de las palabras se dice que la supremacía se refiere a la calidad de suprema, que por ser emanación de la más

---

<sup>5</sup> Tena Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 31ª ed. Ed. Porrúa. México 1997. p. 7.

<sup>6</sup> IBIDEM. p. 10.

<sup>7</sup> Kelsen citado por Tena Ramírez Felipe. op. cit. Supra (5). p. 11

alta fuente de autoridad corresponde a la Constitución, mientras que primacía hace referencia al primer lugar que ocupa entre todas las leyes la Constitución.

De esta manera se muestra que existe una pirámide jurídica y que en la cúspide se encuentra la Constitución, así es como el principio de legalidad fluye en nuestro sistema jurídico a los poderes públicos y se transmite a los agentes de autoridad, impregnándolo todo de seguridad jurídica, que no es otra cosa sino Constitucionalidad que se traduce en el principio de legalidad conforme al cual “un particular que no funciona como órgano del Estado puede hacer todo aquello que el orden jurídico no le prohíbe, en tanto que el Estado, esto es el individuo que obra como órgano estatal, esto es, la autoridad, solo puede hacer lo que el orden jurídico le autoriza a realizar; con lo anterior se puede afirmar que ningún poder o gobernante es absoluto y soberano, ya que todos encuentran sus límites y fronteras en la Constitución.

Así con base en lo anterior, resulta necesario invocar el artículo 39 Constitucional, ya que ahí es donde se encuentra fundamentado el concepto de Soberanía, en los términos siguientes:

“La Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su Gobierno”.

Conforme al citado precepto Constitucional, se puede afirmar que es en el pueblo de México donde se deposita la Soberanía, por lo que una vez precisada dicha situación, se continúa con el análisis de los siguientes fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado:

Artículo 40.- “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecidos según los principios de esta Ley Fundamental”.

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

Artículo 49.- “El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial...”

Artículo 50.- “El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.”

Artículo 73.- “El Congreso tiene facultad:

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

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1.- Sobre el Comercio Exterior;

2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del art. 27;

3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4.- Sobre servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación; y

5.- Especiales sobre:

a) Energía Eléctrica:

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cerveza...”

Artículo 74.- “Son Facultades exclusivas de la cámara de Diputados:

IV.- Aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las

erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos.”

Una vez citados los fundamentos Constitucionales de la actividad financiera del Estado, resulta conveniente hacer las siguientes puntualizaciones:

No se debe confundir la actividad financiera del Estado con la actividad financiera particular, ya que la actividad del Estado está dotada de coercibilidad, o sea que si el gobernado, sometido a su soberanía, no quiere cumplir, el Estado puede utilizar medios apremiantes para obligarlo , en cambio la actividad privada no está dotada de esta fuerza, otra diferencia es que la actividad pública desempeñada por el Estado no es lucrativa, en cambio la actividad privada tiene como finalidad la obtención de lucro, otra característica que diferencia la actividad del Estado con la actividad privada es que el Estado se hace cargo de la prestación de servicios públicos que no son redituables y por lo tanto, la actividad privada no tendría interés de prestarlos.

Así podemos concluir que:

1.- Para que el Estado realice su finalidad que es lograr el bien general, debe de realizar una serie de funciones públicas que consisten en la realización de obras públicas, prestación de servicios públicos y otras actividades de interés general que el Estado moderno tiene a su cargo, y para esto requiere obtener recursos y al mismo tiempo debe de administrar dichos recursos y de procurar que las erogaciones de los mismos cubran las necesidades de interés general.

2.- Se crea una relación Estado-gobernados eminentemente económica, ya que es justo pensar que si los beneficiados con la actividad pública con los particulares, son éstos los principales obligados a contribuir con el gasto público; ya que gracias a estas funciones públicas, los particulares pueden dedicarse tranquilamente a realizar funciones productivas.

3.- La facultad que tiene el Estado para obtener contribuciones de los particulares, debe estar regulado por la Ley (en esta se basan los fundamentos constitucionales de la actividad financiera del Estado vistos anteriormente) ya que de lo contrario se daría lugar a toda clase de abusos y arbitrariedades que serán injustos, lo cual sería inadmisibles en un Estado de Derecho.

## 1.2 FISCO

Para entender este término es necesario remontarse a sus antecedentes históricos, su origen se encuentra en la palabra “fiscum”, que en latín significaba bolsa o cesto, y su relación con la disciplina fiscal deriva de la forma de recaudación de la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta civilización estaba basada de manera patriarcal, entendiéndose por esto esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos y el llamado “pater familias” (jefe o padre de familia) el que entre sus muchas obligaciones tenía la de llevar un libro diario de ingresos y egresos de toda la familia, este libro también servía de base para calcular los impuestos, los cuáles debían contribuir de manera anual para el sostenimiento del gobierno.

De esta manera, se presentaban los recaudadores en el domicilio de los pater familias una vez al año, y revisaban el libro diario, determinaban la cantidad a pagar y la notificaban al pater familias, la cual debía ser pagada de inmediato y la debían depositar en la bolsa o cesto “fiscum” que para tal fin traía el recaudador adherido al brazo y sellada herméticamente. Como es fácil deducir, con el paso del tiempo, la voz popular fue identificando a los recaudadores por su distintivo más significativo que era el cesto o bolsa “fiscum”.

De ahí en adelante se siguió utilizando la palabra indistintamente para reconocer al órgano encargado del Estado de realizar la función recaudadora. En la actualidad es correcto emplear la palabra fisco para identificar al órgano del Estado encargado de recaudar las contribuciones de los particulares, al igual que para identificar al propio Estado en su función recaudadora.

## 1.3 DERECHO FISCAL

Ya se analizó el significado de “FISCO” y su evolución histórica, ahora será analizado lo que es el Derecho Fiscal.

Para el análisis de esta rama del derecho es necesario citar las distintas denominaciones que se le han aplicado a esta materia:

### 1.3.1 DERECHO FINANCIERO

Con arreglo a la aceptada definición de Mario pugliese, “el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto

de normas, que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas”<sup>8</sup>

El Derecho Financiero rebasa por mucho el ámbito de aplicación del Derecho Fiscal, ya que se debe considerar que los ingresos que obtiene el Estado no solo provienen de las contribuciones que al gasto público realizan los particulares, sino que de igual manera provienen de la explotación de su propio patrimonio, como empresas industriales, renta de inmuebles y venta de bienes, entre otras; y también provienen de la contratación y empréstitos y de la emisión de bonos, también en la definición anterior, se ve que el campo de estudio del Derecho Financiero comprende no solo la obtención de los recursos que necesita el Estado, sino también la Administración y aplicación de los mismos, en lo cual, queda comprendido también el derecho presupuestario, por lo cual se puede decir que la aplicación del Derecho Financiero a la materia fiscal, no es el correcto, ya que rebasa en mucho su ámbito de estudio.

### 1.3.2 DERECHO IMPOSITIVO

Otra denominación que los autores utilizan demasiado para hacer referencia a la materia fiscal es “Derecho impositivo”, se puede pensar que es correcto, ya que la principal forma en que los particulares contribuyen al gasto público es por medio de los impuestos, sin embargo, este término es demasiado restringido, ya que la relación jurídico-tributaria no solo comprende los impuestos, sino que, tomando en cuenta la terminología empleada en el Código Fiscal de la Federación, se ve que agrupa a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones especiales, bajo el común denominador de contribuciones o tributos.

### 1.3.3 DERECHO TRIBUTARIO

Remontándose a la historia, para saber el origen de esta definición, se muestra que tributo significaba en épocas anteriores, la contribución forzosa que

---

<sup>8</sup> Pugliese. Citado por Sánchez Pina José de Jesús. Op. Cit. Supra (4). P. 14

los pueblos vencedores solían imponer a sus conquistados, al igual que la ofrenda a los Dioses. Con el transcurso del tiempo, esta acepción fue ampliándose hasta ser una palabra bastante generalizada, que significa “las contribuciones o aportaciones que legalmente hacen los gobernados para contribuir con el gasto público”.

De lo anterior, se concluye, que el utilizar en la actualidad la denominación de Derecho tributario para referirnos a la materia fiscal, es acertado, ya que tributo es una palabra que generaliza la totalidad de formas que tienen los particulares para contribuir con el gasto público, entonces al conjunto de normas que regulan las contribuciones o tributos que hacen los particulares de manera legal al gasto público, se le puede llamar Derecho Tributario.

#### 1.3.4 CONCEPTO DEL DERECHO FISCAL

Para dar inicio al estudio del Derecho Fiscal, debemos precisar primeramente cuál es el contenido de la materia en estudio, lo cual resulta fundamental para determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o solo una parte más amplia y general.

Se entiende por materia fiscal lo referente a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, además de los diferentes tipos de contribuciones, se encuentran los productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales, últimamente restringidos a los del dominio público. Entre ellos se ubican los rendimientos de las empresas paraestatales.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostiene que debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que le da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo

y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.<sup>9</sup>

El contenido de dicha materia se encuentra comprendido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación vigente, al definir como créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les de ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuota ajena.

Por el contrario, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio jurisprudencial:

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 69 Tercera Parte

Página: 51

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

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerdera Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

---

<sup>9</sup> RTFF. Tesis Jurisprudencial del 16 de noviembre de 1937 sustentada por el Pleno del hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa durante los años 1937 – 1948. SHCP. MÉXICO, 1949. Véanse además: RTFF, Tesis del Pleno 1937-1948, resolución 10-VII-39. Pp.187-190; tesis del Pleno 1949-1959, resolución del 12-II-58; tomo I. pp. 575-583; SHCP, México. 1960; RTRR, año XXXI, ns. 362-372. P. 283, resolución 28-IX-67



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

En el mismo sentido:

Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liébana Palma. Secretario: José Raymundo Villalbazo. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

El criterio sostenido en la Jurisprudencia anterior es objetable, pues identifica lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, toda vez que comprende los ingresos de derecho privado y los demás que no son tributarios, encontrándose dentro de éstos últimos los que percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos, los derivados de la emisión de “certificados de la Tesorería” que expide el Gobierno Federal, las utilidades derivadas de la acuñación de moneda, los procedentes de la emisión de billetes y de obligaciones y bonos por parte de las instituciones de crédito oficiales, así como los procedentes de las penas pecuniarias.

Ahora bien, toda vez que ha quedado precisado cuál es el contenido de la materia fiscal, abordaremos el problema de la Definición del Derecho Fiscal.

Hasta nuestros días se han publicado decenas de definiciones del Derecho Fiscal, ya sea en sentido descriptivo o bien en sentido conceptual, utilizando algunos autores como sinónimo del mismo el Derecho Tributario, no existiendo una clara distinción de lo que abarca el uno como el otro, no obstante que ya vimos que el Derecho Fiscal es más amplio que el Tributario.

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, define al derecho fiscal como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su

nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”<sup>10</sup>

MANUEL ANDREOZZI, define al derecho tributario como “La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el Administrado que está obligado a pagarlos”.<sup>11</sup>

RAFAEL BIELSA, lo define como “El conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”.<sup>12</sup>

HUGO CARRASCO IRIARTE, define el derecho fiscal como “El conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones:

1.- En lo que se refiere a una actividad del Estado. En este supuesto, el término denota el establecimiento de contribuciones por medio de leyes y lo relativo a su determinación, liquidación, recaudación, ejecución y administración, así como lo conducente a la asistencia y orientación a los contribuyentes, esto último como una expresión de la aplicación concreta del principio de justicia tributaria. Además denota lo que concierne a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y al poder sancionador de la administración pública en materia fiscal.

2.- En lo que concierne a las relaciones del fisco con los contribuyentes. En este caso alude a la naturaleza de dichas relaciones, las cuales pueden ser de armonía, de concertación (concordato) o contenciosas (recurso de

---

<sup>10</sup> De la Garza Sergio Francisco. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. 1998. p. 12

<sup>11</sup> Andreozzi Manuel. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 12

<sup>12</sup> Bielsa Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 13

revocación, juicio de nulidad y juicio de amparo). Una última relación es la de franca rebelión.

3.- En lo que atañe a las relaciones que se establecen entre los particulares. Aquí está referido a la regulación de aquellas situaciones que por causas tributarias se presentan entre éstos, como sucede en la traslación de impuestos”.<sup>13</sup>

Y por último, RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, lo define como “El sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”<sup>14</sup>

En síntesis puede aseverarse que el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiéndose por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del estado.

### 1.3.5 UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL DENTRO DE LA ESTRUCTURA GENERAL DEL DERECHO.

Se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: El Derecho Público y El Derecho Privado, existiendo al respecto numerosas tesis y doctrinas que tratan de establecer las diferencias esenciales entre estos dos grandes sectores de la Ciencia Jurídica.

La teoría de Jellinek, comúnmente conocida como “de la naturaleza de la relación jurídica”, considera que en el tipo y clase de la relación que se entabla

---

<sup>13</sup> Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I. 4ª ed. Ed. IURE. México. 2004. p. 8

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Op. Cit. p. 13

entre los sujetos de una norma jurídica radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado y es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.<sup>15</sup>

Por lo tanto resulta evidente que el Derecho Fiscal solo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la relación jurídico-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado, como entidad soberana, y los contribuyentes o causantes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana.

#### 1.3.6 AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL.

No obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique atendiendo al ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.

Mario Pugliese, señala que “en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamenta, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando a la materia sometida a la investigación jurídica.<sup>16</sup>

Por lo que, solo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares.

---

<sup>15</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed. Ed. Themis, S.A. de C.V. México. 2000. P. 20

<sup>16</sup> Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 15

Emilio Margain Manautou<sup>17</sup> habla de la existencia de ciertos particularismos que conforman a la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. La cual es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) Los caracteres de la responsabilidad. El derecho fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyentes no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyentes por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías. La idea a que se refiere este particularismo está mas expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable

---

<sup>17</sup> Margain Manautou Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. pp. 16 y 17

para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Al respecto en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5, se le ha dado autonomía al Derecho Fiscal al decir en su párrafo segundo: “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”.

Así mismo, sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta importante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en el siguiente criterio jurisprudencial:

Primera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.:R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948.

Tesis: I-J-58

Página: 226

**DERECHO FISCAL MEXICANO.-** En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el Derecho

Común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto a la Legislación Fiscal, cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos.

C.S. entre 1503/40 y 2744/40.- Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 en contra 1.

En la tesis de jurisprudencia anteriormente mencionada, se dice que es el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación el que contiene dicho ordenamiento, dado las diversas reformas y adiciones que ha sufrido nuestro Código Fiscal de la Federación, dicho ordenamiento ahora corresponde al artículo 5° de nuestro actual Código Fiscal de la Federación, pero el criterio de autonomía continua siendo el mismo.

### 1.3.7 RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

El Derecho Fiscal, como rama autónoma del Derecho, ha tomado principios generales, conceptos e instituciones jurídicas de otras ramas del Derecho, los cuales ha adoptado para sus finalidades.

Al respecto Margáin Manautou dice: “La materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Penal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicando supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico”.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Margáin Manautou Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 18

A continuación se mencionarán solo algunos de los principios generales, conceptos e instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho:

- a) Derecho Constitucional: De esta rama, el Derecho Fiscal, obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, dichos preceptos constitucionales son los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales además establecen, los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de la legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la Ley.
- b) Derecho Civil: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, la obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, entre otros.
- c) Derecho Mercantil: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.
- d) Derecho procesal: De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.
- e) Derecho Penal: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.
- f) Derecho Administrativo: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.



g) Derecho financiero: Esta rama del derecho se ocupa del estudio de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios, correspondiéndole al Derecho Fiscal el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. El Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

### 1.3.8 FUENTES DEL DERECHO FISCAL

Para comenzar el estudio de este tema, primero analizaremos lo que es la fuente formal del derecho.

De acuerdo con Eduardo García Máynez “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”.<sup>19</sup>

De tal manera que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias. Como apunta Serra Rojas, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general”.<sup>20</sup>

Es así, que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.

Resulta de gran interés el análisis de los mecanismos y procedimientos que de manera específica desembocan en la creación de las normas fiscales.

---

<sup>19</sup> García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 18ª ed. Ed. Porrúa. México. 1997. P.51

<sup>20</sup> Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. 6ª ed. Tomo I. Ed. Porrúa. México. 1974. P.186

### 1.3.9 FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la Ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en Ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Dentro del concepto Ley se debe comprender al decreto-ley y al decreto-delegado, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la Constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tiene fuerza y eficacia de Ley.

No obstante lo anterior, es innegable que paralelamente a la Ley, algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, por lo que a continuación se describirá cada una de esas otras fuentes formales del Derecho y se señalará su influencia en la legislación impositiva.

1.- La Ley, constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

La piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

A fin de evitar que la indispensable relación jurídico tributaria se convierta en como ya anteriormente se mencionó, en una fuente de arbitrariedades por

parte del Estado, o se preste para abusos de particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinen el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

Por lo que parece indudable que la Ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importantes papel de estatutos reguladores de la actividad del fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público-satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

2.- Los Reglamentos Administrativos. Se define al reglamentos como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El reglamento no puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; y no puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

Los reglamentos administrativos constituyen relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

3.- Las circulares Administrativas, son una derivación del reglamento, de carácter administrativo, sólo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, entre otros.

Las circulares son disposiciones de carácter general, provienen de funcionarios hacendarios de variada jerarquía, de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simples acuerdos delegatorios del titular del ramo. Su finalidad exclusiva debe ser la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

Ahora bien, existe cierta discrepancia respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, a lo que Fraga<sup>21</sup> manifiesta que no considera que las circulares sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

Así mismo, Adolfo Carretero Pérez manifiesta que, las circulares son “actos administrativos emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo”.<sup>22</sup>

4.- Los Decretos-Ley. A las leyes expedidas por el Titular del Ejecutivo durante los llamados períodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien, su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese período de excepción.

El artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula el llamado caso de “suspensión de garantías individuales”, dotando al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables “para hacer frente, rápida y fácilmente”, a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; mismo que a la letra establece 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 y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del

---

<sup>21</sup> Fraga Gabino. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p. 27

<sup>22</sup> Carretero Pérez Adolfo. Citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno. Op. Cit. p. 52

Congreso de la Unión y, en los recesos de este, 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, este 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.”

4.- Los Decretos-Delegados, pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantía individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operada en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional y con la economía nacional.

Lo anterior aparece contemplado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley Suprema, el que, en su parte conducente, establece lo que a continuación se expresa:

“...El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos-Delegados porque las leyes que con ellos se confieren son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

5.- La Jurisprudencia, es una de las más importantes y útiles fuentes formales del Derecho Fiscal, se integra con los criterios de los jueces y magistrados de los

tribunales, por medio de los cuales se fija el alcance y contenido de una norma. En materia fiscal, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha inducido al legislador a modificar las leyes fiscales.

En México en materia fiscal, se reconocen cuatro órganos que crean jurisprudencia:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
- Los Tribunales Administrativos de los Estados y del Distrito Federal.

La Jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas es tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.<sup>23</sup>

Así mismo, la jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.<sup>24</sup>

En tanto, la jurisprudencia proyectada por los tribunales administrativos es obligatoria solo para ellos.

6.- Tratados Internacionales. Según el artículo 133 constitucional, los tratados celebrados por el presidente de la república, que sean aprobados por el senado y que estén de acuerdo con la Carta Magna, serán Ley suprema en toda la Unión. Esta rama del derecho fiscal ha crecido en los últimos años con el aumento de los tratados internacionales destinados a evitar la doble tributación.

---

<sup>23</sup> Artículo 192, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

<sup>24</sup> Artículo 193, primer párrafo, de la Ley de Amparo

Ésta prolongación del poder tributario, que rebasa las fronteras de un estado, puede ocasionar que, por un mismo supuesto, un contribuyente esté sujeto simultáneamente a dos potestades impositivas emanadas de dos soberanías diferentes, las cuales generen dos obligaciones fiscales que graven el mismo hecho impositivo, y que, en consecuencia, pague dos veces por causa de esa situación particular, lo que constituye una evidente injusticia. Para no cometer actos de tal naturaleza, los cuales van contra los principios que se sustentan a la ciencia financiera, los países se ven en la necesidad de celebrar convenios impositivos entre sí, que tienen por objeto evitar la doble tributación. Estos acuerdos implican un acuerdo contractual entre dos Estados, que limitan parte de su soberanía, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas realizar negocios en ellos.

Al respecto, los estados signantes deben considerar las siguientes disposiciones legales:

- La Ley sobre la celebración de tratados.
- El decreto de promulgación de la Convención de Viena.
- La normatividad internacional para la interpretación de los convenios acerca de la doble tributación celebrados por México.

Además, deben ponderarse los aspectos siguientes:

- Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios.
- La neutralidad fiscal por medio de los tratados para evitar la doble tributación.
- La estructura de los tratados tributarios.
- Los principios rectores de los modelos tributarios.

7.- La Doctrina, la constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. la doctrina constituye una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley y no obstante que ha venido desempeñado una labor constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndola avanzar

rápidamente, en nuestro país a pesar de que tenemos autores y elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es aún pobre.

8.- Costumbre, es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Sin embargo en un régimen jurídico como en nuestro País, en donde prevalece el principio de legalidad, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no crea derecho que supla o contrarie a la ley.

9.- Principios Generales del Derecho, son principios descubiertos por la razón humana, de carácter universal, permanente y constante, los cuales expresan el comportamiento que conviene al hombre en orden a su perfeccionamiento como ser humano, independientemente del reconocimiento o sanción de la autoridad política. Asimismo, sirven para interpretar el contenido y el alcance de las disposiciones legales.

Por lo anterior se puede decir que en México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la Ley, tal y como lo establecen los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de nuestra Carta Magna, no obstante ello, el Derecho Fiscal se auxilia de las demás fuentes formales del Derecho como lo son los reglamentos administrativos, las circulares administrativas, los Decretos-ley, los Decretos-delegados, la jurisprudencia, los tratados internacionales, la doctrina, la costumbre y los principios generales del derecho, que coadyuvan en el proceso de creación de las normas jurídico tributarias, así como en la interpretación y aplicación de las mismas.

#### 1.4.- LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Como ya se ha venido analizando, el Estado para poder cumplir con su finalidad, necesita satisfacer necesidades que tiene la población, por lo cual debe prestar servicios públicos y otras actividades de interés general, a lo que se le llama funciones públicas, para esto el Estado necesita allegarse fondos económicos, sobre todo ahora, que el Estado moderno no solo se ha limitado a proteger y salvaguardar a sus ciudadanos y prestar una serie de mínimos servicios públicos, ahora que con el alto factor de explosión demográfica se necesita de la



prestación de más servicios y de la realización de más obras y, con el adelanto de las ciencias y tecnología, que han dado paso para que el Estado se ocupe de muchas otras actividades como lo son la construcción de autopistas y carreteras, la radiotelegrafía, la energía eléctrica, entre muchas otras cosas, por lo que se puede imaginar cuán millonarias son las erogaciones del Estado moderno.

Estableciendo una relación Estado-gobernados, donde el Estado presta servicios públicos para satisfacer las necesidades de su población y realiza otras actividades de interés general y los gobernados sufragan estas funciones públicas, se estaría hablando de un Estado con economía sana, pero no es así, las contribuciones de los particulares solo cubren parte del gasto público, el resto, el Estado debe buscar la forma para obtener ingresos y poder cubrirlos. Como afirma Harold M. Summers "...los gastos gubernamentales son financiados sólo en parte de los ingresos que se obtienen de los impuestos"<sup>25</sup>. Todavía con mayor razón en un país como México, afirma Adolfo Arrijo Vizcaíno "...que además de ser un país de economía tradicionalmente deficitaria, se ve forzado a prestar así sea de manera precaria, determinados servicios públicos a una serie de grupos marginados que forman una enorme población, económicamente inactiva que lógicamente no tributa".<sup>26</sup>

Se han elaborado diversas clasificaciones acerca de los ingresos obtenidos por el Estado, pero a continuación se expone la realizada por Arrijo Vizcaíno a la cual me adhiero por considerar que es la más simple pero que abarca en su totalidad y de manera clara los ingresos que el Estado obtiene:

#### 1.- Ingresos tributarios.

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social
- Derechos
- Contribuciones especiales
- Tributos o contribuciones accesorias

---

<sup>25</sup> Sommers. Citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo. op. cit. p. 80

<sup>26</sup> Arrijo. Op. cit. p. 80.

## 2.- Ingresos financieros.

- Empréstitos
- Emisión de moneda
- Emisión de bonos de deuda pública
- Amortización y conversión de la deuda pública
- Moratorias y renegociaciones
- Devaluaciones
- Revaluaciones
- Productos
- Expropiaciones
- Decomisos
- Nacionalizaciones
- Privatizaciones

Los primeros derivan de las aportaciones que para sufragar los gastos públicos realizan los particulares, en proporción a sus utilidades. Mientras que los segundos, se refieren a las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra en adición a las contribuciones realizadas por los particulares, para poder sufragar el gasto público.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

Los principios Constitucionales de los impuestos derivan de uno fundamental que deben observar todas las normas jurídicas, éste es el Principio de Constitucionalidad, el cual, en esta materia fiscal, implica una sumisión a las características del orden jurídico que rige en México, puesto que se enuncia diciendo que “No basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o por lo menos, no contradecirlos”.<sup>27</sup>

Lo anterior significa que siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional, cumpliendo así con la jerarquía de la Ley.

Como consecuencia, los principios que en materia impositiva existen, se encuentran consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, representan las guías supremas y bases fundamentales de todo el orden jurídico-fiscal, esto debido a que todas las normas jurídicas que integran el orden jurídico-fiscal deben observar estos principios constitucionales y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario estas normas serán inconstitucionales y por lo tanto, carecerán de la validez jurídica, teniendo el afectado la posibilidad de recurrir al juicio de amparo para impedir que le sean aplicadas las mismas.

Dentro del orden jurídico de cualquier estado, el primer rango se encuentra ocupado por la Constitución, y la función de ésta es expresar las bases fundamentales de dicho orden jurídico, entonces la legislación restante debe encontrarse apoyada en la Constitución y no contradecirla, de otra manera, un orden jurídico desprovisto de bases fundamentales que lo unifiquen y rijan, caería irremediablemente en un caos jurídico lleno de contradicciones. “Por eso la Constitución es indistintamente calificada como “Ley Fundamental” y como “Ley Suprema”, porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 13ª ed. Ed. Themis. Mexico. 1998. p. 237.

<sup>28</sup> IBIDEM p. 238.

Por lo anterior, resulta de gran importancia el adentrarse en el estudio de los principios Constitucionales de los impuestos, ya que con esto se conocerán las bases constitucionales en que se encuentran fundamentados éstos, bases que no podrán inobservarse o contradecirse, a las cuales deben apegarse todas las normas impositivas.

Se parte del estudio del artículo 31, fracción IV constitucional, en razón de que el mismo regula la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público y, no obstante que se encuentra fuera del capítulo de garantías individuales, otorga verdaderos derechos en favor de los gobernados, a la vez que limita la actuación de la autoridad, al establecer “principios” que regulan su potestad tributaria.

De ahí la importancia de partir con el análisis del precepto constitucional que regula dicha obligación, toda vez que todas las contribuciones, incluyendo los impuestos y entre éstos, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, deberán cumplir con las exigencias y principios establecidos en la Carta Magna.

Así pues en el presente capítulo se presentan los elementos que conforman la obligación de contribuir, así como los principios constitucionales de las contribuciones, tanto en su definición doctrinal, como en su interpretación jurisprudencial.

El artículo 31 fracción IV constitucional, regula por excelencia la materia tributaria. Dicho precepto, se ubica en el Título Primero, Capítulo II de la Constitución, denominado: “De los mexicanos” y establece literalmente lo siguiente:

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

*I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.*

*II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;*

*III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y*

***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.”***

Es precisamente en la fracción IV de dicho precepto, donde se establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, tanto de la Federación, Distrito Federal, así como del Estado y Municipio en que residan.

Cabe advertir que la obligación de contribuir deberá ser siempre y en todo momento, **proporcional y equitativa y de la manera en que lo dispongan las leyes**, aspectos que conforman los principios constitucionales de las contribuciones.

## 2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad de las contribuciones, también consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, dispone expresamente que la obligación de contribuir al gasto público se realice de conformidad como lo dispongan las **leyes**.

Por ello, de manera general podría decirse que el principio de legalidad, puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal: “*Nullum tributum sine lege*” (no hay tributo si no hay ley)<sup>29</sup>

En ese tenor, la primera característica del principio constitucional, radica en que las contribuciones sin excepción alguna, deben estar establecidas en la ley.

Ahora bien, el espíritu de dicha disposición tiene su razón de ser, en que la obligación de contribuir del particular, debe conocerse de forma cierta por éste, es decir, no puede quedar al arbitrio de la autoridad administrativa, la determinación de las condiciones de cómo cumplir con dicha obligación.

Precisamente lo que intenta proteger este principio es la certidumbre jurídica del particular, respecto de cómo debe cumplir con su obligación y en contraposición, obliga a que la autoridad acate y actúe según lo disponga la misma ley y no de manera caprichosa.

Por esta razón, el principio de legalidad exige que no sólo la contribución haya sido establecida en una ley, sino que en la misma, se encuentren definidos de manera precisa los “elementos esenciales de la contribución”, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa exenciones, forma y época de pago. Es decir, deben quedar dichos elementos perfectamente definidos en ley, con la finalidad de que el particular tenga certeza de cómo cumplir con su obligación.<sup>30</sup> De no cumplirse con esta exigencia, la contribución será contraria al artículo 31 fracción IV constitucional.

Así lo establece la **JURISPRUDENCIA DEL PLENO** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se cita en su rubro y precedentes:

*Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: 91-96 Primera Parte; Página: 173;*

---

<sup>29</sup> De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 2005. p.265.

<sup>30</sup> De la Garza Sergio Francisco, *op.cit.*, p.266.

**“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.-** El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, **se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa** ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.** Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. **Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.**

Cabe precisar que no obstante lo señalado con anterioridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que bajo este principio, no se puede exigir que la Ley tenga funciones de “definir” a manera de diccionario, todos y cada uno de los conceptos que en ella se establecen.

Sin embargo y no obstante que no requiera llegar a tal extremo para tener por satisfecho tal principio, lo cierto es que el legislador tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, no puede dejar en la ley conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; por lo tanto, el legislador no puede prever fórmulas que representen prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo.

Al respecto se cita la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

*No. Registro: 174,070; Jurisprudencia: Materia(s): Constitucional, Administrativa Novena Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIV, Octubre de 2006; Tesis: P./J. 106/2006; Página: 5*

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.**

*El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un*



*grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.*

Aunado a lo anterior, cabe precisar que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al diverso principio de la **reserva de ley**, respecto del cual, la norma reglamentaria no debe contener aspectos que sean de la exclusiva competencia del legislador, como lo son los relativos al sujeto, al objeto, a la base y a la tasa o tarifa.

Así mismo, esto nos remite al principio de **preferencia de la ley**, respecto del cual, el reglamento debe estar subordinado a la ley sin que pueda ir más allá de lo dispuesto por ésta, ni pueda estar en contra de la misma.

En ese sentido, si alguno de los elementos reservados para la ley se encontrasen en otro ordenamiento legal, ello llevaría a considerar que la Ley respectiva fuese contraria al principio de legalidad, toda vez que se insiste, los elementos esenciales de la contribución son exclusivos de la ley.

En conclusión, el principio de legalidad de las contribuciones exige que en la Ley se encuentren definidos todos y cada uno de los elementos que constituyen la obligación de contribuir al gasto público, ello con la única finalidad de que el particular tenga plena certeza de cómo debe de cumplir con su obligación.

## 2.2 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

El concepto de gasto público representa la finalidad última del destino de las contribuciones.

En ese sentido, la obligación contributiva a cargo del particular, siempre estará destinada para que el Estado cumpla sus fines y en consecuencia, los ingresos que obtiene por medio de las contribuciones, sirvan para satisfacer las necesidades colectivas.

A juicio de Gabino Fraga, por gastos públicos deben entenderse *“los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”*.<sup>31</sup>

Por lo tanto, el destino de las contribuciones al “gasto público”, representa una obligación constitucional (y también moral) del Estado, para que efectivamente recaude, administre y ejecute debidamente, los ingresos provenientes de las contribuciones destinándolos al gasto público.

Por ello, en términos de lo expuesto por algunos doctrinistas fiscales, el concepto de gasto público será el “primer límite constitucional” al poder tributario del estado.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*. p. 270. Citado por: De la Garza Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2005, p. 141.

<sup>32</sup> Curiel Villaseñor Omar. *Principios Tributarios*. Línea Universitaria. México 2004. p.37.

Ahora bien, ¿cómo determinar si una contribución estará destinada al gasto público?

A juicio de algunos doctrinistas, basta con que la contribución esté destinada a satisfacer partidas del Presupuesto de Egresos, para que se dé cumplimiento a este imperativo constitucional.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en sus Jurisprudencias, que el destino de la contribución al gasto público se cumple, por el simple hecho de que el Estado tiene un Presupuesto de Egresos que debe satisfacer y por lo tanto, lo recaudado a través de las contribuciones, tiene por sí mismo, la naturaleza de estar destinado al gasto público.<sup>33</sup>

Ahora bien, no obstante que pareciera que entonces cualquier contribución pudiese imponerse y por ese solo hecho estar destinada al gasto público, es importante precisar que el mismo también encuentra su medio de control, toda vez que la misma constitución establece los órganos facultados para aprobar dicho presupuesto y más aun, para imponer contribuciones.

Así, el artículo 73 en su fracción VII establece:

***“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:***

...

***VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”***

Por su parte, el artículo 126 constitucional regula también el gasto público al señalar:

---

<sup>33</sup> **Amparo en revisión 2844/61.** Visible en las páginas 383-384 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973. Citado por: Arriola Vizcaíno Adolfo, *op.cit.*, p.255.

**“Artículo 126.** *No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior.”*

Por lo tanto, el Presupuesto de Egresos autoriza los gastos que el Estado podrá realizar y dicha autorización es facultad de la Cámara de Diputados.

### 2.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El principio de proporcionalidad, dice Sergio Francisco de la Garza, consiste en que los sujetos pasivos (los particulares), deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que, las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, lo cual, dice el autor, se logra a través de las tarifas progresivas.<sup>34</sup>

Por esta razón, el tributo deberá establecerse y pagarse en proporción a la capacidad económica real de los particulares, con la finalidad de que según su capacidad, pague **cuantitativa y cualitativamente** más, quien tiene mayor capacidad y menos, quien tenga una capacidad económica menor.

De esta definición, que a mi parecer se acerca bastante a la delimitación de la proporcionalidad de las contribuciones, se desprenden dos aspectos que la delimitan, a saber:

- a) Que debe contribuirse en función de la capacidad contributiva del sujeto;
- b) Que debe contribuirse de forma cuantitativa y cualitativamente distinta según la capacidad de cada sujeto obligado.

---

<sup>34</sup>De la Garza Sergio Francisco. *op.cit.*, p.275.

Ahora bien, no obstante que la definición del autor ofrece algunas directrices de comprensión de dicho principio, considero que al mismo tiempo obliga a precisar, en qué consiste la proporcionalidad del tributo y de qué manera limita la potestad tributaria de la autoridad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido los parámetros de interpretación de dicho principio, los cuales pueden sintetizarse de la siguiente manera:

1. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos;
2. Así mismo, para que un gravamen sea proporcional, **debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes**; entendida esta última, como la potencialidad real de contribuir al gasto público del sujeto pasivo del tributo.
3. Por lo tanto, para que un gravamen sea proporcional, **debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes**, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.
4. En consecuencia y acorde a lo anteriormente referido, **el tributo debe reflejar la auténtica capacidad contributiva** del contribuyente, de tal suerte que no se parta de bases “ficticias” para calcular el pago del tributo. Lo anterior, en razón de que el principio de proporcionalidad atiende a la calidad del sujeto pasivo de la obligación, dado que será éste quien en última instancia, tendrá que soportar la afectación en su patrimonio. De ahí entonces que la contribución deba ser congruente con la capacidad contributiva de este sujeto.

Lo anteriormente expuesto, ha sido sustentado en diversas **TESIS DE JURISPRUDENCIA**, de entre las cuales se cita la siguiente:

*No. Registro: 184,291, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Mayo de 2003, Tesis: P./J. 10/2003, P. 144*

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los **sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva**, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. **Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.** Para que un gravamen sea proporcional **debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes**; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe*

*existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.*

Aunado a lo anterior y a efecto de profundizar en este principio, se considera importante realizar la distinción entre capacidad contributiva y capacidad económica dado que, aunque hay relación entre ellas, sin embargo existe una diferencia importante, ya que **la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero la económica no presupone la primera**, es decir, “*no toda potencialidad económica implica la aptitud de contribuir, sino sólo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente.*”<sup>35</sup>

Por lo tanto, no toda capacidad económica es idónea para contribuir, toda vez que no siempre es manifestación de riqueza y por tal razón, habrá capacidad contributiva sólo si dicha capacidad es idónea para concurrir al gasto público, es decir, si existe aptitud, posibilidad real y suficiencia del sujeto pasivo para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria<sup>36</sup>.

Precisamente desde esta delimitación, debe analizarse si la contribución atiende a una verdadera y real capacidad contributiva de los sujetos o si por el contrario, parte de una capacidad ficticia, dado que será en esos casos cuando el particular, pueda impugnar que dicha contribución es inconstitucional.

En ese sentido y a efecto de que las contribuciones respeten dicho principio, deberán contemplar que el objeto de la contribución se encuentre en congruencia

---

<sup>35</sup> **Juicio de Amparo 198/2007**, *Op. cit.*, p.182.

<sup>36</sup> Calvo Ortega Rafael. *Derecho Tributario. Parte General*.6ª ed. Ed. Civitas. Madrid. 2002, p. 59.

con la capacidad contributiva, de tal forma que lo que se grave, sea un indicio lo más cercano posible a la verdadera capacidad del sujeto.

Por tal razón, habrá que considerar no sólo el impacto positivo de lo que se grava, sino también el detrimento que se produce en la “riqueza” y/o “patrimonio”, para generar la actividad o aspecto que constituye el objeto de la contribución. Es decir, se busca “individualizar” la base gravable de la contribución, a efecto de que la misma sea congruente con la capacidad contributiva del sujeto obligado.

Para lograr esa individualización en la base gravable, el legislador debe establecer al momento de definir la base gravable normativa, elementos o procedimientos que permitan valorar en cada caso concreto, la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que normalmente se logra a través de la implementación de **aminoraciones**, cuya naturaleza (deducciones, exenciones, descuentos, bonificaciones, entre otras), dependerá de todas aquellas circunstancias que directamente disminuyan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.<sup>37</sup>

Con apoyo en lo anterior, se puede afirmar que son dos las principales funciones de la base gravable:

a) Calificadora. Que consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley, que la base gravable normativa contemple mecanismos que permitan que la base gravable realice esa función de medición. Dichos medios o elementos son las aminoraciones.

De esa forma, la base gravable determina **en qué grado cada sujeto pasivo esté en aptitud de contribuir al gasto público**, con lo que se responde a la innegable exigencia de personalización económica del impuesto, derivada del

---

<sup>37</sup> Juicio de amparo, **198/2007**, *Op. cit.*, p.185.



principio básico de justicia fiscal, reflejado en la garantía de proporcionalidad tributaria.

b) Cuantificadora. Esta función, complementaria de la anterior, consiste en medir un aspecto del hecho imponible para convertirlo en una cifra cuantificable en numerario o especie, que permite que sea exigible la prestación que deriva de aquella, al convertirla, por lo general, en una suma de dinero.

Todo lo anterior justifica la exigencia de que la contribución, específicamente en su **base**, deba ser congruente con la capacidad contributiva del sujeto.

En consecuencia, para que una contribución respete el principio de proporcionalidad, la base gravable debe integrarse por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) **estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso, el grado de riqueza considerada al establecer el tributo.**<sup>38</sup>

De esta forma es como se explica que en algunos impuestos de tipo “directos” aun y cuando se grave un determinado objeto, se considerará al mismo tiempo la posibilidad de deducir; y así por ejemplo, si bien el impuesto sobre la renta grava los “ingresos”, también se permitirán las deducciones correspondientes, en razón que es comprensible que el sujeto obligado, para generar el ingreso que será gravado por el impuesto, tuvo que “erogar” y en ese sentido, permitir la deducción de esas “erogaciones” resulta congruente con el principio de proporcionalidad, pues se atiende a la capacidad contributiva.

Así, con lo anteriormente argumentado, se satisface al menos de manera general, la explicación del primer elemento del principio de proporcionalidad, a saber: La capacidad contributiva.

---

<sup>38</sup> Ibid, p.190.

Ahora bien, se ha dicho que el principio de proporcionalidad, debe manifestarse en el hecho que los sujetos contribuyan de forma cuantitativa y cualitativamente en proporción de sus ingresos, de tal forma que pague mas, aquél cuya capacidad contributiva es mayor y menos, aquél cuya capacidad contributiva es menor.

Dicha exigencia en la opinión de Sergio Francisco de la Garza, se cumple de manera más adecuada en los impuestos directos, es decir, aquellos que gravan directamente al sujeto, dado que en tales impuestos pueden imponerse tarifas progresivas que permiten medir en caso, la congruencia entre la capacidad contributiva y el tributo.<sup>39</sup>

Así lo establece el siguiente criterio jurisprudencial:

*Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; 199-204 Primera Parte; Página: 144; Jurisprudencia; Materia(s): Constitucional, Administrativa*

***“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.”***

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo*

---

<sup>39</sup> Las tasas o tarifas se clasifican en: I) progresivas, II) proporcionales y III) regresivas. Las primeras van aumentando en la medida en que lo hace la base gravable. En cambio, las segundas permanecen fijas aunque la magnitud de aquélla vaya variando. Por último, las regresivas son aquellas que van disminuyendo en razón de que la base sea mayor. Cf. **Juicio de Amparo 198/2007**, *Op. cit.*, p.175.

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

En cambio, en los impuestos **indirectos**, la capacidad contributiva no puede medirse en función de tarifas progresivas, sino en función de porcentajes.<sup>40</sup>

Así lo establece el siguiente criterio jurisprudencial:

---

<sup>40</sup> De la Garza Sergio Francisco. *op.cit.*, p. 272.

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006; Página: 298; Tesis: 2a./J. 56/2006; Jurisprudencia; Materia(s): Constitucional, Administrativa

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.”**

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, **gravan manifestaciones indirectas de riqueza**, es decir, **atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-**, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, **toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad**, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

En consecuencia, la exigencia de proporcionalidad debe ser medida en cada una de las leyes fiscales que regulen la contribución específica, de tal manera que cada una de ellas distinga según la naturaleza, características y circunstancias particulares, cómo cumplir con el requisito del cumplimiento de la obligación tributaria a nivel cuantitativo y cualitativo. Así lo expresa la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

*Octava Época; Instancia: Pleno; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; 25, Enero de 1990; Página: 42; Tesis: P. 44; Jurisprudencia; Materia(s): Constitucional*

**“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.”**

*La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, **y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.***

Finalmente, debe decirse que la contribución atendiendo al principio de proporcionalidad, no debe ser notoriamente exorbitante y ruinosa, es decir, no debe destruir la fuente impositiva de donde proviene. Y por lo tanto, será el Poder

Judicial de la Federación, a través de sus órganos competentes, quien determine cuándo un tributo va más allá de la proporcionalidad.

En consecuencia, se puede sintetizar que el principio de proporcionalidad limita la potestad tributaria, en el sentido de que las contribuciones deben establecerse en función de la capacidad contributiva del particular, atendiendo a la situación particular del sujeto pasivo, de tal manera que la contribución mida la situación particular de cada sujeto, para que pague más, quien tiene mayor capacidad contributiva y menos quien no la tiene

Por todo lo anteriormente expuesto, habrá que analizar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única, dada su naturaleza, sus características y sus elementos esenciales, es congruente con el principio de proporcionalidad de las contribuciones, lo cual será objeto de posteriores apartados.

## 2.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El último aspecto que se desprende del artículo 31 fracción IV Constitucional, tiene que ver con la forma en que deberá cumplirse con la obligación tributaria, la cual se realizará de la manera “proporcional y equitativa” en que dispongan las leyes.

De esta manera, autores como Ernesto Flores Zavala y Servando J. Garza, opinan que es absurdo intentar separar estos dos principios constitucionales y afirman que es uno solo, ya que aluden que al interpretar la expresión “proporcional y equitativa” se encontrará que es significado de justicia y afirman

que lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos fueran justos.

En atención a lo expuesto en el párrafo precedente, se pueden llegar a considerar como correctas las opiniones de los autores referidos previamente ya que en un principio lo que el legislador intentó explicar con esto es que los impuestos fueran justos, sin embargo, con el tiempo este concepto ha venido evolucionando y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido a ampliar más este concepto, al decir que para que un impuesto sea válido debe reunir los requisitos de proporcionalidad por un lado y el de equidad por otro, y atendiendo a esta evolución que ha venido sufriendo la legislación mexicana se puede hablar de que son dos principios y no uno solo.

Es por esa razón por la cual se realiza su estudio de forma separada. Criterio que sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente Tesis:

*Octava Época; Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; VII, Febrero de 1991; Página: 60; Tesis: 3a./J. 4/91; Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa*

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.**

*La **proporcionalidad** y **equidad** que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, **no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa**, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*

Ahora bien, no obstante que se considera que este criterio debe prevalecer para entrar al estudio de estos principios, no por ello se deja de lado la opinión de los tratadistas, que señalan que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una, a saber: De Justicia Tributaria.<sup>41</sup>

Una vez precisado lo anterior, se analiza el principio de equidad de las contribuciones.

El principio (o exigencia) de equidad, consiste en la **igualdad ante la ley tributaria**, de todos aquellos que ubicándose en el mismo supuesto de la ley, deben ser tratados de manera **idéntica**, respecto de otros sujetos que se encuentran en la misma circunstancia; y de manera **distinta**, respecto de otros sujetos que no lo están.

Por lo tanto en un primer acercamiento al concepto de este principio, se pudiera señalar que el mismo radica medularmente, en un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales en cuanto a sus obligaciones tributarias. En ese sentido, serán las leyes las que determinen en cada caso, los sujetos de la contribución y el tratamiento que deberán tener según las circunstancias específicas de cada caso.

Dicho de otra manera, la garantía de equidad tributaria implica, que exista un tratamiento igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y, desigual a quienes guardan una situación de desigualdad.

Adolfo Arrijo Vizcaíno considera que una ley es general y equitativa, cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Ibid, p.273.

<sup>42</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fisca*. Editorial Themis. México 1982, p. 81.



En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la garantía de equidad tributaria ha emitido el siguiente precedente:

***"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS... También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.***

*Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322".<sup>43</sup>*

Y de manera atinada en la Jurisprudencia P./J.24/2000, resuelve lo siguiente:

***"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de***

---

<sup>43</sup> Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322".

*manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*

Así las cosas y desde las consideraciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede concluir que, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Aunado a lo anterior, debe decirse que la equidad mira a la generalidad de la obligación, es decir, cuando la Ley no es general, tan sólo por ello es inequitativa. Por lo tanto, las leyes impositivas deben dirigirse a una pluralidad de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento, los correspondientes supuestos normativos para que surja el hecho generador del tributo.

Ahora bien, tal como se desprende de la Tesis de Jurisprudencia anteriormente referida, cabe precisar que el hecho de que el Legislador establezca categorías distintas entre los sujetos pasivos del impuesto, no solo corresponde a la esfera de sus facultades, sino se convierte en una **exigencia** inherente al principio de equidad.

Lo anterior permite entender que **no es contrario** al texto constitucional, el hecho de que en una ley se puedan establecer categorías distintas de contribuyentes, toda vez que ello responde a que el impacto de un impuesto no siempre es el mismo, de conformidad con la capacidad contributiva del obligado. De ahí pues que el legislador, tenga la obligación de considerar situaciones distintas e incluso establecer tratos diferenciados entre los sujetos pasivos de la

obligación, siempre y cuando justifique objetivamente el porqué de dichos tratamientos, es decir, deberá sustentar tales distinciones en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, las cuales incluso, pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Cabe evidenciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió un criterio, a través del cual señala la forma en que debe analizarse si una ley tributaria cumple o no con el principio de equidad tributaria. Dicha tesis es la siguiente:

*Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXV, Marzo de 2007; Página: 334; Tesis: 2a. /J. 31/2007; Jurisprudencia; Materia(s): Constitucional, Administrativa*

#### **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL**

*Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de **equidad tributaria** previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) **exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de **equidad tributaria** precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera***

***escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.***

Al respecto, dicha jurisprudencia señala cuatro condiciones que debe atender el legislador para respetar el principio de equidad tributaria, condiciones que a su vez permiten concluir este apartado, a saber:

1. Que el principio de equidad tributaria implica el otorgar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y que al mismo tiempo, exista una diferencia de trato entre individuos que no se encuentren frente a la misma situación;
2. Que tal distinción, responda a razones que válidamente la justifiquen, es decir, que tal situación comparable obedezca a una finalidad legítima;
3. Que la distinción sea un medio apto para la consecución del fin u objetivo que el legislador pretende alcanzar;
4. Que la actualización de la norma, no debe traer por consecuencia, una afectación desproporcionada de los bienes y derechos que la constitución protege.

El incumplimiento de cualquiera de estos elementos, que deberán ser analizados en ese orden, conlleva que la norma no cumpla con el requisito de constitucionalidad.

Por lo tanto, será objeto de capítulos posteriores, analizar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única se ajusta a la exigencia de equidad.

## 2.5.-PRINCIPIO DE COMPETENCIA.

El principio de competencia normativa es el que sirve para ordenar las relaciones entre los diversos centros de producción normativa dentro del Estado Federal. Tal principio “consiste en acotar un ámbito material y encomendar su regulación a un determinado tipo de norma, de manera que los demás tipos de norma no pueden, en principio, incidir sobre dicha materia”.<sup>44</sup>

Así pues, la competencia normativa crea una división en dos órdenes materiales de la capacidad de normación, uno Federal y otro local.

Indica, además que cada fuente del derecho tiene un campo de acción limitado, y en esa virtud no puede regular más que las materias, que no entran bajo tal radio.

La distribución de competencias es la nota distintiva del Estado Federal; y del acierto o desacierto de los constituyentes sobre un punto tan esencial dependerá el éxito o el fracaso del Sistema Jurídico, nos dice Linares Quintana.<sup>45</sup> Nuestro país se inclina por el reparto de competencia que se suscribe bajo el siguiente concepto: enumeración de las materias de competencia Federal, correspondiendo a los gobiernos locales las restantes no enumeradas; es decir, que los poderes remanentes permanentes pertenecen a estos últimos, tal como se encuentra inserto en el artículo 124 de nuestra Carta Magna, que a la letra establece:

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados.”

---

<sup>44</sup> Díez Picazo, L.M., “Competencia”, Enciclopedia Jurídica básica. Madrid. 1995. p. 1,183.

<sup>45</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba. Buenos Aires, Driskill. 1991. T. XII. p. 102

### 2.5.1.- ELEMENTOS NECESARIOS DE COMPETENCIA.

Son tres los elementos sustantivos de competencia para el todo (Federación), y tres también para la parte, aspectos estos que se encuentran debidamente fundamentados en la Constitución. Desde Montesquiu hasta la fecha tales elementos son: Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

No debe extrañarnos la repetición en el todo y en la parte de los elementos mencionados, porque en la lógica con un fin explicativo se dan las tautologías<sup>46</sup>, a veces de manera necesaria y otras de manera contingente. Así, son elementos sustantivos de competencia por necesidad, en relación con el todo: competencia del Poder Legislativo Federal, competencia del Poder Ejecutivo Federal y competencia del Poder Judicial Federal, en tanto son elementos sustantivos de competencia por contingencia: Poder Legislativo Local, Poder Ejecutivo Local y Poder Judicial Local.

### 2.5.2.- ELEMENTOS INORDINADOS DE COMPETENCIA.

Una característica del Estado Federal Mexicano que le ha dado una fuerte consolidación política y social, se encuentra en los artículos 40 y 115 de la Constitución al decirnos:

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática, Federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno Republicano, Representativo, Popular, teniendo como base de su

---

<sup>46</sup> Tautología.- Explicación o definición de algo mediante una ligera variación de palabras que tienen en conjunto el mismo significado ya conocido de lo supuestamente explicado.

división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes...

En ese sentido se da una inordinación de competencia al mencionarse de manera expresa las condiciones en que habrá de presentarse el llamado régimen interior de cada uno de los Estados, incluyendo al Distrito Federal. Tales disposiciones se encuentran en el párrafo segundo del artículo 116 de nuestra Constitución, en las normas o bases ahí estipuladas para los gobernadores de los Estados, la organización electoral y los tribunales de lo contencioso administrativo. El artículo 116 nos indica que:

“Artículo 116. El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los estados se organizarán conforme a la constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas...”

En cuanto al régimen interior del Distrito Federal, esta inordinación de competencia se encuentra en el artículo 122, al decirnos: “Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo”.

Por todo lo anteriormente mencionado se puede concluir que el Estado Federal Mexicano, está dividido para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y que funciona bajo el principio de competencia, el cual se divide en dos órdenes materiales, federal y local tal y como lo establece nuestra Carta Magna, en virtud del cual las facultades que no están expresamente concedidas por la

Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados, de manera que las autoridades no deben invadir las esferas competenciales establecidas en Ley. Dicho principio debe ser acatado por las autoridades fiscales, de manera que una contribución puede ser proporcional y equitativa, sin embargo, si dicha contribución es aplicada por una autoridad incompetente resultará del todo ilegal, dejándose sin efecto todo lo actuado, violándose así lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.



## CAPÍTULO TERCERO

### TRIBUTO O CONTRIBUCIÓN

#### 3.1.- DEFINICIÓN.

Como se vio anteriormente el Estado para poder satisfacer las necesidades de la colectividad y así lograr su objeto que es el bienestar general, necesita disponer de recursos económicos que solo puede obtener mediante la generación de ingresos públicos, los cuáles constituyen la fuente principal de esos recursos.

Son muy variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos, como pueden ser el crédito público y privado, la venta de sus activos, entre otros, sin embargo, el ingreso público que resulta más importante para el Estado son los tributos.

El tributo o contribución forzada dentro del género contribución, constituye para el Estado la seguridad del ingreso, sobre la base de la capacidad contributiva de la persona física o moral que lo otorga, misma que constituye el principio de justicia tributaria que nos rige, atento a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República , ya que constituyen las contribuciones indicadas en la norma a cargo de todas y cada una de las personas previstas en ley.

Así dentro de los Ingresos Públicos como flujos monetarios tendientes a cubrir los gastos públicos, encontramos al tributo como su principal fuente, ya que los diferentes tipos de tributos que los conforman y están determinados en ley, constituyen una fuente fundamental dentro del desarrollo de cualquier país.

Para poder definir al tributo, se debe entender por ingreso tributario, tributo o contribución, las prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

Al respecto, el maestro Emilio Margain Manatou, establece que, “El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”<sup>47</sup>

La definición antes mencionada, se puede descomponer en la misma forma que lo hace el Doctor en Derecho Adolfo Rioja Vizcaíno<sup>48</sup>, para así estudiar los diversos elementos que la integran:

- a) La existencia de un vínculo jurídico. Todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Para lo cual cabe recordar como ya se mencionó anteriormente cuando se habló del principio de legalidad, el aforismo: “Nullum Tributum sine lege” (no puede haber tributo válido sin una ley que lo establezca).
- b) El Estado como sujeto activo. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúan a favor del Fisco, el que, como se señaló en su oportunidad, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

---

<sup>47</sup> Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. p. 253

<sup>48</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª ed. Ed. Themis. México. 2002. p. 126.

- c) Los particulares como sujetos pasivos. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar.
- d) El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general.

Se puede concluir que el tributo constituye esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

### 3.2.- NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN.

El artículo 31 fracción IV constitucional, regula por excelencia la materia tributaria. Dicho precepto, se ubica en el Título Primero, Capítulo II de la Constitución, denominado: “De los mexicanos” y establece literalmente lo siguiente:

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

*I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.*

*II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y concedores de la disciplina militar;*

*III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y*

***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.”***

Es precisamente en la fracción IV de dicho precepto, donde se establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, tanto de la Federación, Distrito Federal, así como del Estado y Municipio en que residan.

Cabe advertir que la obligación de contribuir deberá ser siempre y en todo momento, **proporcional y equitativa y de la manera en que lo dispongan las leyes**, aspectos que conforman los principios constitucionales de las contribuciones.

El significado de la palabra “contribuir” empleada en la fracción IV del artículo antes mencionado, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes. La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas y morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.

El precepto constitucional en comento, también encierra un contenido político-económico, que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, su seguridad y su desarrollo.

Esta facultad del Estado debe ser ejercida de manera proporcional y equitativa, y éste es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias. El tributo es el acto soberano, unilateral, que fija o determina la cuantía económica de la contribución proporcionalmente a la capacidad económica del causante y de manera equitativa.

El gasto público no debe ser entendido sólo referido a aquellas erogaciones que requiere la satisfacción de las finanzas públicas (gastos propios) y originados, necesarios para llevarse al cabo en el ejercicio del poder y la operación del órgano mismo, finalidad fiscal propiamente dicha. Podemos equiparar estas erogaciones, recurriendo a un término usual en la técnica contable diciendo que en esta hipótesis, las cantidades recaudadas por el fisco constituyen el ingreso destinado a cubrir “los gastos de operación”<sup>49</sup> necesarios para que el Estado cuente con los recursos suficientes para ejercer las funciones que le son propias como órgano de poder.

### 3.3.- CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación no define, ni nos brinda un concepto de lo que significa la palabra contribución, sin embargo en su artículo 2 establece la clasificación de las contribuciones, de la siguiente manera:

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

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de

---

<sup>49</sup> Gastos de operación.- son las erogaciones que sostiene la organización implantada en la empresa y que permite llevar a cabo las diversas actividades y operaciones diarias.

hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

III.- Contribuciones de mejoras con las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Como se desprende de la norma citada, no se encuentra un concepto de contribución, sino que solamente establece una clasificación de las diversas contribuciones, que el particular en determinadas hipótesis normativas se encuentra obligado a pagarlas, ya que como anteriormente se señaló, es una obligación de los gobernados el contribuir para los gastos públicos del Estado, sin embargo, ni la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni el Código

Fiscal de la Federación establecen un concepto de contribución, para lo cual se requiere acudir a la doctrina para poder precisar dicho concepto.

### 3.4.- SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO.

Toda obligación presupone la existencia de sujetos activos y pasivos, en esta materia no podía ser la excepción por lo cual el sujeto activo es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar.

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, con la diferencia de que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los estados, según se establece en el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. De tal forma que dicha obligación, obedece también a la estructura y organización del Gobierno, estructurado por una Federación, integrada por entidades estatales y municipales. En ese sentido, la obligación contributiva tendría esos niveles de tributación, los cuales se generarían según lo dispongan las leyes.

Esta concurrencia de diversas autoridades fiscales encuentra su razón de ser, en una distribución del ingreso de manera equitativa, entre todos los niveles de gobierno y al mismo tiempo, en el principio del federalismo fiscal, donde la federación, los estados y municipios, tienen necesidad de solventar su propio gasto público y por lo tanto, tendrán la facultad constitucional de imponer y recaudar contribuciones. Lo anterior, según lo disponga la constitución y las leyes respectivas.

No obstante lo señalado, cobra importancia mencionar que esta “conurrencia” de los tres niveles de la federación, también se ve controlada y limitada por el texto constitucional; así, los artículos 73, 115, 117, 124, 131 constitucionales, establecen entre otros aspectos, la forma en que deberán organizarse los estados y municipios en su sistema tributario, además de señalar qué facultades en esta materia, son exclusivas de la federación.<sup>50</sup>

Tal como lo describen los doctrinistas, “...*el sistema federal más que una forma de gobernar representa un sistema de distribución de competencias y de coexistencia de dos o más géneros de autoridad, por lo que la distribución equitativa (y justa) de la riqueza nacional tendrá que darse entre el gobierno federal, las entidades federativas y los gobiernos municipales*”.<sup>51</sup>

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: ya sea porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por impuesto de la ley; por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dió nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal al respecto se han elaborado diversas clasificaciones en la doctrina, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

---

<sup>50</sup> A este respecto, el artículo 131 constitucional, establece que es facultad exclusiva de la federación, gravar lo relativo a la entrada y salida de mercancías. De igual manera, el artículo 117, establece algunos aspectos que en ningún caso, serán gravados por el Estado. Cf. Artículos 117 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>51</sup> Curiel Villaseñor Omar. *op.cit.*, p.51.



Clasificación de Jarach<sup>52</sup>.- Para Dino Narach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

1.- Responsables contribuyentes; es la persona física que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.

2.- Responsables por sustitución; es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.

3.- Responsables por garantía; son tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

4.- Responsables solidarios; lo son por sucesión o por representación.

Clasificación de Pugliese<sup>53</sup>.- Este tratadista italiano clasifica los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes características:

1.- Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa; dentro de esta categoría queda comprendido no solo el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, o sea, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o mas sociedades.

2.- Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria; aquí se encuentran

---

<sup>52</sup> Citado por Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. p. 272

<sup>53</sup> Citado por Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 272

comprendidos los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la administración pública tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos, y a cualesquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos, por partes iguales. En el primer caso, el que haga el pago total tendrá siempre a su favor el derecho de “recobro”, que es la acción de repetir en contra de los demás responsables, por la parte que a cada uno de ellos les toca pagar.

3.- Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa; esta categoría es desconocida para nuestra legislación, dado que este tipo de obligación la tiene aquél que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Esto se traduce que en los países cuya legislación del impuesto sobre la renta atiende más a la persona que a los ingresos, se permite al jefe de familia deducir de sus ingresos totales una serie de gastos por concepto de cargas de familia, por lo que se obliga a declarar, junto con sus ingresos, los que han percibido los demás miembros de la misma.

4.- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria; Para Pugliese, la responsabilidad solidaria se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo. En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y se le sancione por su omisión, ya que si él hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido. De aquí su carácter de represivo, de índole disciplinario.

5.- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; Dentro de ésta categoría se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable solidario directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

6.- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva; aquí se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien, de ahí el nombre de responsabilidad “ambulatoria” que también se le ha dado.

### 3.5.- NACIMIENTO DEL TRIBUTO.

El nacimiento o causación de las contribuciones la señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que en la parte relativa establece “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Para algunos autores, el nacimiento del tributo lo denominan indistintamente como el “hecho generador” o “hecho imponible”. Así, Lucien Mehl señala: “La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento mas que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.”<sup>54</sup>

Así mismo, es de suma importancia diferenciar entre el nacimiento del tributo y el momento en que se determina en cantidad líquida. En este efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique en el instante. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

---

<sup>54</sup> Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª ed. Ed. Themis, S.A. de C.V. México. 2002.

### 3.5.1.- HECHO IMPONIBLE.

El Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Adolfo Carretero Pérez, afirma: “El hecho imponible se define... Como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley. Para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”.<sup>55</sup>

Importancia del hecho imponible:

- a) Para identificar el momento en que nace la obligación tributaria;
- b) Determinar el sujeto pasivo principal;
- c) Fijar los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d) Determinar el régimen jurídico de obligación tributaria;
- e) Para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas.

### 3.5.2.- HECHO GENERADOR.

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la Ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria.

---

<sup>55</sup> Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Ed. Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid. 1968. p. 441

### 3.5.3.- OBLIGACIÓN FISCAL.

El maestro Emilio Margáin Manautou define a la obligación tributaria como el “vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.<sup>56</sup>

La definición anterior, se puede estudiar dividiendo sus elementos de la siguiente manera:

- a) Existe un vínculo jurídico.- Como se ha insistido desde el principio de la presente investigación, la relación jurídico tributaria está basada en la legalidad, si no se caería en toda clase de injusticias inconcebibles en un Estado de Derecho, por lo cual, en base a este vínculo jurídico, el Estado puede exigir al particular el pago de las contribuciones, en la medida y de acuerdo con las facultades que la ley le otorga y el particular solo tiene la obligación de tributar de acuerdo a la carga que la propia ley le impone, por lo cual no puede existir ningún tributo válido sin que exista una ley anterior que lo establezca.
- b) Sujeto activo y sujeto pasivo.- De esto solamente se hará la mención de que el sujeto activo es el Estado en sus diversas categorías y el sujeto pasivo son los particulares, sean personas físicas o personas jurídico colectivas, en virtud de haber ya realizado la investigación en el subtema 3.3.
- c) La existencia de un hecho generador.- Esto es la realización de un acto marcado por la legislación tributaria como generadora de la contribución.
- d) La creación de situaciones jurídicas correlativas de derechos y obligaciones.- Lo anterior ya que el Estado se vuelve portador de un

---

<sup>56</sup> Margáin Manautou Emilio. Op. cit. p. 281

derecho, el cual le es exigido al sujeto pasivo que es el gobernado y obligado.

- e) La aplicabilidad de la sanción jurídica.- Esto es la forma que el derecho emplea para garantizar las citadas obligaciones.

### 3.6.- DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA.

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. La cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito de que se trate.

La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal, del tributo a pagar.

A continuación se da una clasificación de las diversas tasas contributivas que marca nuestra legislación fiscal:

1. Cuota Fija.- Consistente en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

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

### 3.7.- PLAZO PARA EL PAGO

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

Lo antes mencionado está establecido en el artículo sexto cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que: “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas...”

### 3.8.- EXIGIBILIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.

La exigibilidad de las contribuciones consiste en que el ente público titular del crédito fiscal, es decir el Estado, está legalmente facultado para compeler (obligar) al deudor el pago de una contribución, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago.

La exigibilidad del crédito nace cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectúe el pago respectivo sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió dicho plazo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Al respecto los artículos 65, 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación establecen cuándo es exigible el crédito fiscal:

“Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación. “

“Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a mas



tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución. “

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

## CAPÍTULO CUARTO.

### IMPUESTOS.

#### 4.1 DEFINICIÓN

Para entrar al estudio de los impuestos, primeramente hay que recordar lo que son los ingresos tributarios del Estado, y por esto se debe entender que son todas aquellas prestaciones y recursos económicos (en dinero o especie) que el Estado obtiene de los particulares y éstos los aportan sacrificando una parte proporcional de sus ingresos o utilidades para contribuir con los gastos públicos.

Los ingresos tributarios son impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales y tributos accesorios.

Haciendo referencia en particular a los Impuestos cabe señalar que es el ingreso tributario más importante que recibe el Estado, esto obedece a que éste es la contribución por excelencia, y a la propia naturaleza del impuesto, ya que este refleja de la forma más clara el objetivo que el Estado persigue con la relación jurídico-tributaria, el cual es que el Estado obtenga una parte proporcional de los ingresos o utilidades de los particulares gobernados de manera obligatoria para destinarlos al gasto público, como se ve, se trata de un acto que deriva del poder público, ya que es un acto obligado y el Estado tiene los medios necesarios para hacer cumplir a los particulares con su obligación de tributar, a esto se le llama potestad tributaria del Estado.

Impuesto, como su nombre lo indica es una imposición que hace el Estado a los particulares, y estos últimos se ven obligados a cumplir con dicha imposición y a cambio de esto no reciben nada; es cierto que el pago de impuestos sirve para que el Estado preste una serie de servicios públicos y realice una serie de actividades de interés general de las cuáles son beneficiarios los particulares, sin

embargo, a lo que se hace referencia es que “el pago de impuestos no conlleva para el contribuyente la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y contribuciones especiales”.<sup>57</sup>

En las sociedades actuales el problema de los impuestos ha crecido de manera insospechada, lo cual obedece a dos razones principalmente:

1.- La primera es la potestad tributaria que tiene el Estado para imponer esta contribución a los particulares, y que el Estado debe, con el transcurso del tiempo, aumentar los impuestos a los contribuyentes para cubrir el gasto público que crece también con el transcurso del tiempo.

2.- La segunda es que los contribuyentes se ven cada vez más afectados, “ya que cada vez tienen que sacrificar una parte más considerable de sus ingresos o ganancias en beneficio de un ambiguo concepto de interés general”.<sup>58</sup>

De lo anterior deriva la importancia de establecer que todas las contribuciones deben estar perfectamente establecidas dentro del más estricto marco de legalidad tributaria, tal y como corresponde a un Estado de Derecho.

Ahora bien, Rodríguez Lobato define al impuesto de la siguiente manera:

“El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.<sup>59</sup>

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1996, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 ofrece una definición con una

---

<sup>57</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 13ª ed. Ed. Themis. México 1998. P. 318

<sup>58</sup> De la Garza. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 61.

<sup>59</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 61.

doble ventaja: que no es solo una mera definición doctrinaria, sino que formó parte de nuestro derecho positivo, esta definición resume diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como Joaquín B. Ortega y Guillermo López Velarde.

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que la Ley fija con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

#### 4.2.- DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“Artículo Segundo: Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Analizando la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación vigente, se indica que es deficiente por las razones que enseguida se exponen:

1.- En primer lugar una definición indica lo que el objeto definido es y no lo que no es, por lo tanto una definición no debe hacerse nunca por exclusión, como se puede observar la aportada por el Código Fiscal vigente no es una definición, ya que no indica lo que el impuesto es, sino lo que no es, o sea, lo hace por exclusión, al decir “que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo ( a saber, II.- aportaciones de seguridad social, III.- contribuciones de mejoras y IV.- derechos).

2.- Se puede observar que esta definición no hace mención a que los impuestos son aportaciones que pueden ser cubiertas en dinero o en especie.

3.- Sobre todo esta definición excluye la finalidad que deben tener todas las contribuciones que son “el gasto público”, finalidad establecida en el artículo 31 constitucional, en su fracción IV.

Por todo lo anterior, se puede observar que esta última definición no deja claro el concepto de Impuesto, por lo cual se tomarán en cuenta las definiciones anteriores para analizar sus elementos y estudiar el concepto de Impuesto, las cuáles a mi juicio ofrecen un claro panorama de lo que es y contienen los elementos esenciales para definirlo, que son los siguientes:

1.- Como se puede observar en las definiciones anteriores se hace mención a que esencialmente todo impuesto implica una prestación.- Analizando lo que indica el Derecho Civil, la prestación es la obligación de dar o de hacer. En la materia fiscal y en específico en este tema, esta prestación es la obligación que tienen los contribuyentes de sacrificar una parte de sus ingresos y de sus utilidades y entregársela al Estado para que éste lo destine al gasto público.

2.- Según lo dispongan las leyes respectivas, esta prestación deberá ser cubierta por los contribuyentes en dinero o en especie.- Debe aclararse que por pago en dinero debe entenderse aquel que se hace con moneda de curso legal dentro del territorio de la República Mexicana, o sea, en pesos mexicanos, que es la unidad del sistema monetario mexicano, en tanto que por pago en especie se debe entender todo aquel que se efectúa con bienes distintos a la moneda de curso legal pero que tiene un valor indudablemente económico.

Se debe dejar perfectamente establecido, que según el sistema fiscal mexicano, la regla general para que los contribuyentes cubran sus impuestos es por medio de dinero (moneda de curso legal); solo de manera muy excepcional la Ley dispone lo contrario, o sea, que sean cubiertos en especie.

3.- Otro elemento importante de la definición que se está analizando es la legalidad tributaria.- Ya se dejó claro con anterioridad que ningún impuesto puede

tener validez si previa y expresamente no está contemplado en una ley, ya que el principio de legalidad tributaria (el cual fue analizado en el capítulo segundo de la presente investigación) es la única garantía que tiene el contribuyente en contraposición de la potestad tributaria que tiene el Estado, de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre apegadas a derecho y que por lo tanto no será víctima de un abuso económico por parte de quienes detentan el poder público.

4.- Los impuestos deben encontrarse en normas de carácter general.- Con lo anterior se hace referencia a que todos los impuestos deben de estar contenidos en normas de carácter general, o sea, que deben aplicarse sin distinción ni discriminación a todas las personas que por cualquier motivo se encuentran dentro de la hipótesis normativa. “Cabe señalar que generalidad no implica que todas las personas deben de pagar el impuesto, sino que todas aquellas personas que se encuentren dentro de la hipótesis normativa, o sea, que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigna como correspondiente hecho generador del impuesto”.<sup>60</sup>

5.- Otro elemento es la obligatoriedad.- Ya que cuando una persona se coloca dentro de la hipótesis normativa de un impuesto, queda automáticamente obligada a cubrirlo, es obvio que si los impuestos son el principal ingreso tributario que el Estado percibe, éste no puede dejar su pago oportuno al arbitrio y buena disposición de los contribuyentes, aunque en un principio es lo que se espera, que los contribuyentes paguen de forma espontánea, pero de no ser así, la norma impositiva como cualquier otra norma de derecho público, son obligatorias y coercitivas, lo cual quiere decir que todas las personas deben acatarlas, apercibidas que de no hacerlo, el Estado ejercitará en su contra los mecanismos que la misma Ley señala para obligarlos a cumplir aún en contra de su propia voluntad.

---

<sup>60</sup> Op. Cit. Supra (2). p. 322.

6.- Otro elemento que debe contener la definición de impuestos, es que éstos pueden estar a cargo de personas físicas o morales.- De acuerdo con lo que dispongan las leyes fiscales correspondientes, pueden ser contribuyentes las personas físicas y las personas morales, ya que todas las personas tanto físicas como morales, nacionales o extranjeras que se coloquen dentro de las hipótesis normativas que contempla la legislación impositiva mexicana, quedan obligadas a cubrir los impuestos.

7.- Un elemento fundamental en la definición de impuesto, es la vinculación entre éste y el gasto público.- Lo anterior significa que los impuestos deben ser destinados a cubrir el gasto público, es decir, a la prestación de servicios públicos y a la realización de obras públicas y actividades de interés general por parte del Estado a las cuales está obligado el mismo. Es muy importante incluir este elemento es la definición de impuesto ya que el destino al gasto público es la única justificación de la relación jurídico tributaria “Y en esta medida el Estado posee no solo la autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de sus impuestos”.<sup>61</sup>

8.- El último de los elementos que se analizará para la definición de impuesto, es el que a cambio de los impuestos no existe para el contribuyente una contraprestación directa o inmediata o un beneficio especial.- Al respecto se mencionará que por el pago de sus impuestos los contribuyentes no reciben nada a cambio, ya que la relación jurídico-tributaria en un principio es una relación unilateral, en la cual el Estado está facultado para exigir al contribuyente el pago oportuno de sus impuestos y el contribuyente está obligado a cubrir esta prestación sin recibir nada a cambio; es cierto que a cambio de sus impuestos el contribuyente se beneficia con una serie de servicios y obras públicas que el Estado realiza pero “es un beneficio indirecto y compartido”.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Op. Cit. Supra (2). p. 324.

<sup>62</sup> Op. Cit. Supra (2). p. 320.

Lo anterior significa que lo mismo se beneficia quien paga impuestos como quien no paga, o quien paga más como quien paga menos. Cuando la población hace uso de las avenidas, parques, jardines, alumbrado público, etc., no se hace ninguna distinción de acuerdo con su capacidad impositiva, sino que todos aprovechan de forma indistinta las obras y servicios.

Una vez analizados los elementos anteriores, se puede formar una definición propia de Impuesto:

“Impuesto es toda aportación en dinero o en especie que dentro de un marco de legalidad tributaria establece el Estado de manera general y obligatoria a cargo de personas físicas y morales, que se destinan a cubrir el gasto público y sin que exista a favor de estas personas una contraprestación directa o inmediata”.

#### 4.3.- PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH.

En su libro “La Riqueza de las Naciones” Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos, los cuales son:

- Justicia.
- Certidumbre.
- Comodidad.
- Economía.



#### 4.3.1.- Principio de justicia.

Consiste en que los habitantes de una Nación están obligados a contribuir con el Gasto Público en proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, y de la observancia o inobservancia de esto depende la equidad o la falta de equidad en la imposición.

Con el tiempo, el principio anterior, la doctrina lo ha desarrollado en otros dos principios que son: Generalidad y uniformidad.

La generalidad significa que todas las personas puedan adecuarse a las hipótesis normativas de los impuestos, solo se exceptúa de lo anterior a las personas que no tengan capacidad económica para contribuir. “Se entiende que tiene capacidad económica contributiva la persona que percibe ingresos o ganancias por encima del mínimo de supervivencia, o sea, cuando esos ingresos rebasan la cantidad indispensable para que una persona y su familia subsistan”.<sup>63</sup>

La uniformidad consiste en que se trate a los contribuyentes iguales de manera igual por la norma impositiva y a los desiguales de manera desigual por la misma, más no significa que se trate por igual a todas las personas.

#### 4.3.2.- Principio de certidumbre.

Este principio consiste en que para que se eviten actos arbitrarios de autoridad, los elementos de los impuestos deben estar perfectamente determinados, estos elementos esenciales son: Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa.

---

<sup>63</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 62

#### 4.3.3.- Principio de Comodidad.

Este principio atiende al hecho de que los impuestos deben recaudarse en el período y de manera que sea más conveniente al contribuyente, ya que de esta manera hay más ventaja para que el contribuyente realice su pago y se facilita la recaudación, por lo tanto hay menos posibilidades de que el Estado tenga que hacer valer los mecanismos establecidos en la Ley para recaudar de manera forzosa, ya que habrá una mayor incidencia de contribuyentes que cumplan con su obligación de manera voluntaria.

#### 4.3.4.- Principio de Economía.

Este principio establece que un impuesto debe tener el mayor rendimiento posible, esto significa que su recaudación no debe ser onerosa, “La diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible”.<sup>64</sup>

Para lo anterior Einaudi ha señalado una regla “El costo de la recaudación que excede el 2 % del total del impuesto es incosteable”.

#### 4.4.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Ahora se analizarán las dos principales clasificaciones de los impuestos que la doctrina maneja y estas son: la Tradicional y la Moderna. La primera de ella se le llama así ya que es la que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia

---

<sup>64</sup> Op. Cit. p. 63.

suelen utilizar los tratadistas de la materia fiscal, en tanto que la segunda se basa en las ideas de Harold M. Sommers, distinguido tratadista profesor de la Universidad de Chicago, que es la institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que más ha influido a nivel mundial en la ciencia Fiscal y de Finanzas Públicas.

#### 4.4.1 Clasificación Tradicional.

Generalmente la doctrina clasifica a los impuestos de la siguiente manera:

##### a) Directos e Indirectos.

“Los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo”<sup>65</sup>

Anteriormente se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos si poseen esa posibilidad traslativa. Por eso la corriente moderna estimó inexacto que haya tributos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente.

Entonces se puede indicar que mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.

---

<sup>65</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª ed. Ed. Themis S.A. de C.V. México. 2002. p. 496.

b) Reales y Personales.

Por tributos reales se entienden aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona y una cosa o bien.

Por otra parte, los tributos personales son todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas, a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

La gran mayoría de los impuestos establecidos en las leyes fiscales mexicanas tienen el carácter de personales, ya que salvo contadas excepciones como lo son el impuesto predial y las contribuciones de mejoras, los impuestos tienen la finalidad de incidir sobre las ganancias, ingresos, utilidades o rendimientos de las personas.

a) Generales y Especiales.

Se afirma que por tributos generales se entienden aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre determinada actividad económica.

A base de ejemplo de los impuestos generales se cita al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.) grava varios tipos de actividades económicas: industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca llevadas a cabo por sociedades mercantiles; las de desarrollo de actividades personales subordinadas o independientes realizados por personas físicas, la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por conceder el uso o goce temporal de bienes, etcétera. No obstante, estas actividades obedecen a un denominador

común. Derivan de ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas y/o morales.

El Impuesto al Valor Agregado, grava diversas clases de operaciones: - enajenación de bienes, -prestación de servicios independientes, -otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, -e importación de bienes y servicios; los cuales son susceptibles de agruparse bajo un mismo denominador común, "actos de consumo".

b) Específicos y Ad-Valorem.

Los Impuestos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado.

c) Con fines fiscales y extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los recursos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos y en cambio los extrafiscales no se establecen con el animo de satisfacer el presupuesto de egresos, sino con finalidades diferentes que pueden ser de carácter social, económico, etcétera.

d) Alcabalatorios.

Uno de los problemas considerados como insolubles por los países de economía poco desarrollada, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, e inclusive, dentro de una misma entidad, que contribuye al alza de costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países.

No solo en esa clase de países encontramos gravámenes a la circulación de mercancías, sino también en aquellos cuya economía es buena, pero que, sin embargo, sus Estados, Municipios, departamentos o provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local, provocando con ello continuos conflictos y represalias, entre unas y otras.

Estos gravámenes, conocidos como “alcabalas”, se recaudan a través de tarifas circulantes establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer los particulares.

Los impuestos alcabalatorios se dividen en: impuestos al tránsito, impuestos de circulación, impuestos de extracción, impuestos de introducción e impuestos diferenciales.<sup>66</sup>

- Impuesto al tránsito.- son gravámenes que afectan el simple paso por el territorio de una entidad de personas o cosas que provienen de otra con destino a una tercera.
- Impuesto de circulación.- gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.
- Impuesto de extracción.- llamados también de exportación, gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otro o al extranjero.
- Impuesto de introducción.- también llamados de importación, gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.
- Impuestos diferenciales.- gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

---

<sup>66</sup> Margain Manaotou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. p. 82

#### 4.4.2 Clasificación Moderna:

Esta clasificación, desarrollada por Harold M. Sommers tiene como principal característica que no intenta explicar cada tipo de impuesto de acuerdo a su naturaleza, sino lo que trata es de agrupar los impuestos en base al impacto económico que cada tipo de impuesto desencadena en la economía nacional, esta manera de analizar la materia fiscal y de finanzas públicas de Harold M. Sommers lo han llevado a ser el precursor de la escuela llamada “Monetarismo económico” toda vez que su objetivo es estudiar y analizar las cosas de acuerdo a su impacto y cadena de derivaciones dentro del campo económico, o sea de una manera práctica.

Para Sommers existen dos diferentes clases o tipos de impuestos:

##### a) Impuestos Sobre Bienes y Servicios.-

Esta clase de impuestos están encaminados a gravar bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan, desde luego que se esta frente a los impuestos que gravan “el consumo”, y el típico ejemplo de este tipo de impuestos es el “I.V.A.” Impuesto al Valor Agregado”.

A este tipo de impuestos la clasificación tradicional, como ya se mencionó, lo llamó impuesto indirecto, este tipo de impuestos son injustos desde el momento en que no gravan al sujeto desde el punto de vista de su riqueza personal, sino de acuerdo a sus consumos (muchos de ellos necesarios e inevitables) y aparte resultan totalmente inflacionarios y por lo tanto encarecedores de la vida al elevar los precios, por lo tanto el costo de la vida aumenta y disminuye el poder adquisitivo de los salarios, al pasar esto, los trabajadores exigen un aumento de sueldo y el sueldo aumenta como compensación y surge una espiral inflacionaria, la cual no es otra cosa sino una carrera desenfrenada entre precios y salarios; entonces cabe hacerse una pregunta, ¿si existen tantas desventajas en los impuestos indirectos sobre bienes y servicios, entonces por qué se imponen estas

clases de exacciones que solo desencadenan efectos negativos?, la respuesta es muy sencilla, este tipo de impuestos siempre tiene a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del erario público y este impacto favorable es que se incremente en forma inmediata la recaudación.

“Para el gobierno los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de estos pueden alcanzar a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos, y para el Gobierno que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas”.<sup>67</sup>

b) Impuestos Sobre los Ingresos y la Riqueza.

Son aquellos gravámenes que inciden progresivamente o sobre el patrimonio de los individuos o empresas, esta clase de impuestos deben asociarse con una mayor y más justa distribución del ingreso nacional, ya que se fijan en atención de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no solo se ajustan al principio Constitucional de proporcional, sino que deducen, por regla general los efectos inflacionarios que son características de los impuestos sobre mercancías y servicios. Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, al no recaer a fin de cuentas en el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida, por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias o riqueza de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más riqueza posea, sea quien más tribute, no existiendo en consecuencia esa injusta igualdad propia de los impuestos sobre bienes y servicios, los que requieren que todo aquel que obtenga una mercancía o reciba un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo, independientemente de su capacidad económica.

Para abundar en lo anterior cabe mencionar algunos comentarios de Sommers:

---

<sup>67</sup> Sommers Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Tercera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1970. pp. 350 y 351



“Los impuestos sobre ingresos y riqueza pueden hacerse progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre mercancías. Por lo tanto, al primer tipo de impuestos se les asocia con una mayor redistribución de la riqueza y el ingreso”.<sup>68</sup>

Como ejemplo de este tipo de impuestos se cita el I.S.R. Impuesto Sobre la Renta que incide sobre utilidades y rendimientos y opera en base a tasas progresivas, por lo tanto tiende a la ansiada meta de la redistribución de la riqueza nacional.

#### 4.5.- LOS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

Para analizar los elementos de los impuestos, es necesario primeramente establecer lo que es la Obligación Fiscal.

Como se ha ya mencionado a lo largo de esta tesis, el impuesto constituye una obligación, ésta es obviamente una obligación fiscal, a continuación se presentan las siguientes definiciones de obligación fiscal:

Emilio Margain la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie.”<sup>69</sup>

De la Garza sostiene que “de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación de un tributo.”<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> IDEM

<sup>69</sup> Emilio Margain. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 110.

<sup>70</sup> De la Garza. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. p. 110.

#### 4.5.1.- OBJETO

De la definición de obligación fiscal formulada por De la Garza se observa que para que nazca o surja ésta, es necesario la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hechos o hipótesis de cuya realización depende el nacimiento de la obligación fiscal, este es un hecho previsto solo de manera hipotética en la norma jurídica, y al darse en la realidad, genera la obligación tributaria.

Se debe distinguir entre lo que es el hecho hipotético, llamado hecho imponible, el cual solo existe idealmente en la legislación tributaria, de lo que es el hecho generador u objeto, el cual surge cuando se cumple en la realidad con los elementos contenidos en la hipótesis.

Esto se debe a un principio fundamental de la ciencia jurídica que establece que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, este método de redacción es seguido de manera escrupulosa por el derecho fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, se puede afirmar que el nacimiento de un impuesto tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa hacendaria aplicable, realizando con esto el hecho generador del mismo, a lo que se le llama objeto del impuesto.

#### 4.5.2.- SUJETO ACTIVO.

El artículo 31 fracción IV Constitucional da la pauta de a quienes se debe considerar como sujetos activos de las contribuciones, cuando cita que las contribuciones atenderán así de la Federación, como Distrito Federal, a los Estados y Municipios.

La obligación de contribuir, según lo dispone el precepto constitucional, deberá cumplirse a nivel federal, estado y municipio en el cual resida el particular.

De tal forma que dicha obligación, obedece también a la estructura y organización del Gobierno, estructurado por una Federación, integrada por entidades estatales y municipales. En ese sentido, la obligación contributiva tendría esos niveles de tributación, los cuales se generarían según lo dispongan las leyes.

Esta concurrencia de diversas autoridades fiscales encuentra su razón de ser, en una distribución del ingreso de manera equitativa, entre todos los niveles de gobierno y al mismo tiempo, en el principio del federalismo fiscal, donde la federación, los estados y municipios, tienen necesidad de solventar su propio gasto público y por lo tanto, tendrán la facultad constitucional de imponer y recaudar contribuciones. Lo anterior, según lo disponga la constitución y las leyes respectivas.

No obstante lo señalado, cobra importancia mencionar que esta “concurrencia” de los tres niveles de la federación, también se ve controlada y limitada por el texto constitucional; así, los artículos 115, 117, 124, 131 constitucionales, establecen entre otros aspectos, la forma en que deberán organizarse los estados y municipios en su sistema tributario, además de señalar qué facultades en esta materia, son exclusivas de la federación.<sup>71</sup>

Tal como lo describen los doctrinistas, “...el sistema federal más que una forma de gobernar representa un sistema de distribución de competencias y de coexistencia de dos o más géneros de autoridad, por lo que la distribución equitativa (y justa) de la riqueza nacional tendrá que darse entre el gobierno federal, las entidades federativas y los gobiernos municipales”.<sup>72</sup>

Por último, respecto de la concurrencia fiscal a estos tres niveles, existe la Ley de Coordinación Fiscal, que tiene por objetivo coordinar el sistema fiscal de la

---

<sup>71</sup> A este respecto, el artículo 131 constitucional, establece que es facultad exclusiva de la federación, gravar lo relativo a la entrada y salida de mercancías. De igual manera, el artículo 117, establece algunos aspectos que en ningún caso, serán gravados por el Estado. Cf. Artículos 117 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>72</sup> Curiel Villaseñor Omar. *op.cit.*, p.51.

federación, estableciendo las participaciones correspondientes entre los tres niveles de gobierno, para proceder a la distribución de los recursos obtenidos, a través de los convenios entre la federación y las entidades federativas.

Con todo ello, la pretensión es que exista una regulación en la obligación de contribuir en los tres niveles de gobierno, para evitar la multiplicidad de la tributación.<sup>73</sup>

La principal atribución que tiene el Estado como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la Ley impositiva correspondiente.

#### 4.5.3.- SUJETO PASIVO.

Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquél “ a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributarias, son los particulares, ciudadanos gobernados o administrados, los que agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por lo tanto asumen el papel de sujetos pasivos.<sup>74</sup>

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

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

---

<sup>73</sup> La Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado sobre el tema de la “doble tributación”, el cual dice, si bien puede contravenir un sana política tributaria, no por ello es contraria al artículo 31 fracción IV constitucional, ya que el precepto prohíbe que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, o que no estén establecidos por ley o que no se destinen al gasto público, pero no que haya doble tributación. Por lo tanto, a juicio de la Corte, “...una misma fuente de ingreso puede estar gravada por uno o más tributos sin contradecir por ello la Constitución”. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, números 8-9, septiembre-octubre de 1988, p.6

<sup>74</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 13ª ed. Ed. Themis. México 1998. p. 118

Con lo anterior se puede observar que existen dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y personas morales, ya sean nacionales o extranjeras.

Para ahondar en este tema, cabe mencionar que por personas físicas se entiende a todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, capaz de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución.

Con base en lo anterior se puede notar que cualquier persona sea física o moral, nacional o extranjera, independientemente del lugar donde tenga su residencia, mientras realice un hecho generador de una obligación fiscal adquiere el carácter de sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria.

Ahora se puede realizar una definición propia de lo que es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria: “Es toda persona física o moral, nacional o extranjera que lleve a cabo el hecho generador del tributo”.

A pesar de que la anterior definición la considero como la que define de mejor u más amplia manera lo que es el sujeto pasivo de la obligación fiscal, debe hacerse el señalamiento que existen otras personas, físicas o morales, quienes sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria, se encuentran obligados a cumplirla, como si hubiesen llevado a cabo el supuesto marcado en la norma fiscal.

Lo anterior tiene su origen en diversas relaciones de tipo jurídico que establece el actor directo del hecho generador con terceras personas, a este respecto, la legislación tributaria vigente, regula dos tipos de sujetos pasivos: causante directo y responsable solidario.

Cabe mencionar que a pesar de que la Legislación Tributaria vigente clasifica en dos tipos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en realidad son cuatro, pero agrupa a tres en el concepto de responsable solidario, a continuación veremos la clasificación:

- 1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo;
- 2.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
- 3.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

#### 4.5.3.1.- SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO.

Se define como “La persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su territorio”.<sup>75</sup>

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de las contribuciones, este es el único caso en que se aplica correctamente la denominación de causante, ya que al llevar a cabo el hecho generador del tributo, es él quien causa o provoca el cobro del gravamen.

De igual manera es al único al que se le puede denominar contribuyente, ya que es él el único que ve reducido o afectado su patrimonio al pagar sus contribuciones para sufragar el gasto público.

---

<sup>75</sup> Op. Cit. p. 184.

#### 4.5.3.2.- SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO.

Se le define como “La persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley Tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo”.<sup>76</sup>

Como se puede ver en la definición anterior, el responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, puede ser una persona física o moral, nacional o extranjera, el requisito esencial es que exista un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el obligado directo.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria, es que el responsable solidario queda obligado ante la autoridad fiscal en los mismos términos que el responsable directo, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

La solidaridad permite al fisco elegir indistintamente entre el propio obligado directo y el obligado solidario para cobrar el tributo de que se trate, según convenga mejor a sus intereses.

Cuando un obligado solidario entera al Fisco el importe de una contribución, éste tiene el derecho de repetir dicho importe contra el obligado directo en la vía civil o mercantil según sea el caso. Siguiendo con este lineamiento, cuando un obligado directo cumple con el pago de la obligación fiscal, el obligado solidario queda relevado de cualquier obligación por este concepto, ya que no es él el causante, únicamente la Ley le atribuye la responsabilidad solidaria para asegurar al máximo la recaudación de las contribuciones.

---

<sup>76</sup> IBIDEM

Siguiendo el principio de legalidad en las contribuciones, la responsabilidad solidaria solo puede existir cuando la propia ley aplicable así lo prevea.

#### 4.5.3.3.- SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN.

Este tipo de sujetos pasivos, son personas, generalmente físicas, que se encuentran legalmente autorizadas para aprobar, dar fe o autorizar un acto jurídico generador de contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que el obligado directo.

Al respecto Emilio Margain Manautou establece: “El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la Ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de ésta categoría, los funcionarios públicos, los magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.”<sup>77</sup>

Esta obligación se presenta bajo determinadas situaciones, o sea, cuando el fedatario o funcionario, no se cerciore del pago o cálculo correcto de los tributos generadores por los actos celebrados bajo su intervención.

---

<sup>77</sup> IDEM. p. 186



#### 4.5.3.4.- SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA.

Se define como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último, y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto que de ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.<sup>78</sup>

Margain Manautou señala a este respecto: “Son responsables por garantía, tanto que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que estén respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente”.<sup>79</sup>

El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto libre de manifestación de voluntad, es decir, no deriva ni de la realización de un hecho generador de un tributo, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la investidura de un funcionario público o fedatario.

El obligado por garantía puede ser una persona física o una persona moral, en la práctica la mayoría de garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley y normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.

Puede afirmarse que la figura jurídica del sujeto pasivo obligado por garantía se debe a la necesidad que tiene el Estado de asegurar por todos los medios posibles la percepción de los tributos exigibles.

---

<sup>78</sup> Op. Cit. p. 188.

<sup>79</sup> Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 292

#### 4.5.3.5.- LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de ley como sujeto pasivo obligado directamente de las contribuciones o tributos que no haya enterado al fisco el anterior propietario y que graven dicho bien o negociación.

Esta figura se estableció en la ley debido a que el fisco puede ver afectado su poder recaudatorio en aquellas situaciones en las que un bien o un giro mercantil cambian de dueño, esta figura elimina posibles objeciones por parte de los contribuyentes fundadas en el hecho de que no debería obligárseles a pagar por tributos generador con anterioridad a la fecha en la que adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

La fracción IV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que también son sujetos pasivos de la obligación fiscal: “Los asquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma”. A pesar de que el artículo de la ley tributaria citado con anterioridad hace referencia “a que son responsables solidarios” los sujetos pasivos colocados dentro de esta hipótesis normativa, lo correcto es hablar de la responsabilidad objetiva, ya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria adquiere este carácter a través de una relación que tiene con un “objeto” y no por una persona o sujeto. Por lo tanto la responsabilidad se hace efectiva contra la persona que aparezca como propietario del objeto en el momento en el que la acción recaudatoria sea ejercitada, independientemente que el hecho generador se haya ejercitado con anterioridad a la adquisición del objeto por parte del destinatario de dicha acción.

Con base a lo anterior, la figura de la responsabilidad objetiva convierte al nuevo propietario de forma automática en sujeto pasivo obligado directo de la obligación tributaria. De esta manera se evita la pérdida de tiempo, dinero, y

esfuerzo en la localización de la persona que fue propietaria del objeto en la época en que se generaron las contribuciones, así mismo se evitan algunos actos de simulación jurídica encaminados a la defraudación fiscal.

#### 4.5.4.- BASE.

Este es otro elemento fundamental en los impuestos ya que ésta es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable a la que se le debe aplicar la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el impuesto.

Ya se ha hablado de que de acuerdo al principio de legalidad, todos los impuestos deben estar fijados por una ley, y la manera de hacerlo es por medio de la redacción en forma de hipótesis normativas (hecho hipotético) y de la realización de éstas en la realidad (hecho generador) surge la obligación fiscal. De acuerdo también a este principio de legalidad, en la ley debe encontrarse perfectamente determinados todos los elementos del impuesto y por lo tanto debe encontrarse en ley fijado de forma clara cuál es la base gravable de un impuesto.

#### 4.5.5.- CUOTA, TASA O TARIFA.

Este elemento de los impuesto sirve para determinar en cantidad líquida los mismos, aplicándolo a la base gravable.

En el Derecho Fiscal Mexicano existen tres clases de tasas contributivas:

- Tarifa o cantidad fija.- en este caso se señala en la Ley la cantidad exacta en moneda de curso legal que debe pagarse por unidad tributaria. Este tipo de tasa progresiva es de escasa proliferación en el sistema legal Mexicano, ya que debido a la cambiante economía nacional y a la devaluación

constante de la moneda se pierde el poder adquisitivo de la misma y por lo tanto no se garantiza el ingreso al Fisco. Solo son utilizadas en leyes de estricta vigencia anual, como el Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.

- Cuota fija o tarifa proporcional.- es el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Este tanto por ciento señalado en la ley es fijo, sin importar el valor de la base. Como ejemplo se señala el Impuesto Empresarial a Tasa única, el cual tiene sus tarifas fijadas en porcentajes fijos.
- Tarifa progresiva o tasas escalonadas.- aquí se establecen tasas diferentes cuyo impacto económico se va acrecentando de acuerdo y en la medida en que el monto de la base es mayor, y por el contrario decrece cuando dicho monto es menor. En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, por lo tanto, y en términos generales, se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos de los contribuyentes, mantiene vigente el principio tributario que establece que los ciudadanos deben tributar según sus posibilidades económicas.

Una progresividad continua podría llevar a absorber el ciento por ciento de las utilidades y entonces se estaría en presencia de un tributo confiscatorio, lo cual se encuentra prohibido por la Constitución Mexicana, por lo cual para evitarlo, a partir de cierto momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no avanza a pesar de que aumente la base.

#### 4.5.6.- FORMA Y ÉPOCA DE PAGO.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo establece: “se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación”.

El pago constituye la forma más común aceptada para extinguir la obligación fiscal.

El cumplimiento o pago es la entrega de la cosa o cantidad debida.

La forma de pago que es aceptada en la Legislación Fiscal mexicana es en moneda nacional.

La época de pago es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto el pago debe hacerse en el momento que para tal efecto señala la ley.<sup>80</sup>

El legislador debe fijar el plazo o momento para enterar el crédito fiscal no solo cuando existe la comodidad para el contribuyente, sino también debe tomar en cuenta el momento en que la autoridad hacendaria tenga mayor control del mismo.

En México el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las

---

<sup>80</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. 1998. p. 125

enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

## CAPÍTULO QUINTO

### EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

En este capítulo se tratará sobre los efectos de carácter económico que traen aparejados los impuestos para así poder analizar su impacto tanto en los contribuyentes afectados como en la economía de un país.

Como se ha venido insistiendo a lo largo de este trabajo, la importancia del Estado radica en la prestación de los servicios públicos y la obtención del bienestar general, sin embargo para llevar esto a la práctica, el Estado debe contar con recursos materiales, o sea que debe poseer una estructura económica y financiera. Como ya se analizó en el primer capítulo, el Estado cuenta con medios de acción como son bienes patrimoniales, empréstitos, emisión de bonos, entre otros, pero éstos no son suficientes, por lo cual el Estado debe buscar la forma de allegarse recursos económicos y si en última instancia han sido los hombres los creadores del Estado con el propósito de contar con un órgano que resuelva problemas colectivos y que garantice el bienestar general, entonces es obvio que sean éstos, los mismos beneficiados, los encargados de proveer de los recursos financieros que requiere el Órgano Estatal.

Con base en lo anterior, el Estado tiene la potestad tributaria, el poder de exigir a los particulares el pago de contribuciones para que éste pueda llevar a cabo su tarea, y aquí se tiene el punto de partida del presente capítulo ya que es donde se deriva la primera consecuencia de la obligación tributaria, y la más importante, que es el pago de los impuestos, partiendo de éste los efectos de los impuestos se agrupan en dos: -Efectos positivos y –Efectos negativos.

Una vez creado legislativamente un impuesto, nace una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva, y entonces el Fisco tiene el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que

juzgue adecuadas para una eficiente recaudación y es a partir de este momento cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

La consecuencia inmediata es el pago de una prestación en beneficio del Fisco, sin embargo esto no es tan sencillo, ya que las hipótesis normativas de los impuestos toman como ámbito personal de aplicación a una pluralidad indeterminada de sujetos, en otras palabras, “Se está en presencia de una disposición de carácter general que tiene como origen y destino a una colectividad que se estima productora de recursos económicos”.<sup>81</sup>

#### 5.1.- EFECTOS NEGATIVOS DE LOS IMPUESTOS.

Los efectos negativos de los impuestos son las formas de rechazo por parte de los particulares a la carga tributaria, lo que se traduce en un NO PAGO del impuesto, se agrupan en tres tipos: Evasión, Fraude, Elusión o Remoción.

##### 5.1.1.- FRAUDE.

Comúnmente suelen confundirse la evasión, la elusión y el fraude fiscal, ya que la diferencia entre estos tres es sutil, y en el fondo, se trata de una misma situación que es la falta de pago del impuesto por parte del sujeto que está obligado por la Ley a cubrirlo, sin embargo existe una distinción entre éstos, que es el actuar con dolo o la realización de conductas ilícitas para lograrlo

---

<sup>81</sup> Adolfo Arrijo Vizcaíno. Derecho Fiscal. 13ª ed. Ed. Themis. México 1998. p. 487.



Raúl Rodríguez Lobato define al fraude como “cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto, recurriendo para ello a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la Ley”.<sup>82</sup>

Sánchez Pina define la defraudación fiscal como “Una acción fraudulenta y contraria a la conducta positiva del contribuyente por utilizar estrategias y formas no permitidas por la Ley con la intención de no pagar el impuesto que le correspondería de acuerdo a la hipótesis tributaria que se presenta”.<sup>83</sup>

Por su parte el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente establece: “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal”.

Se puede decir que el fraude fiscal consiste en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, infringiendo la Ley, ya sea con engaños o aprovechándose de errores, no cumpla total o parcialmente con dicha obligación.

### 5.1.2.- EVASIÓN.

Arrijo Vizcaíno la define como: “Cuando el contribuyente en forma pasiva dejar de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material”.<sup>84</sup>

Con la anterior definición se puede observar que la evasión opera fundamentalmente como una omisión, pero conceptualizada como el no pago en tiempo y forma de una obligación fiscal, ya sea porque el contribuyente no esté consiente de ello, o estándolo, no pueda cubrirla.

---

<sup>82</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. 1998. p. 70

<sup>83</sup> Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª ed. Ed. Pac. México 1997. p. 64

<sup>84</sup> Op. Cit. Supra (15). p.489.

Las formas fiscales no son del entendimiento de toda persona, ya que contienen una serie de innumerables tecnicismos, por lo cual el común de la gente no las entiende, la mayoría de las personas que realizan actividades productivas y que por ende se convierten en causantes de una contribución, no comprenden gran número de las normas fiscales por lo que no cumplen con sus obligaciones tributarias, claro está que en estas situaciones se aplica el siguiente principio jurídico “la ignorancia de la Ley no excusa su cumplimiento”.

Con base en lo anterior, los contribuyentes deben recurrir a personas especializadas para que los asesoren y ayuden a cubrir de forma correcta sus obligaciones tributarias, esto obviamente causa una erogación para estos contribuyentes y si a esto sumamos los elevados impuestos que deben pagarse, el alto costo de la vida y el que la fuente de ingresos del contribuyente pase por una mala situación financiera, entonces, es aquí cuando el sujeto pasivo de la obligación fiscal se ve imposibilitado materialmente para cubrir los impuestos respectivos.

Se debe hacer una diferencia entre lo que es el Fraude y la Evasión Fiscal, en el fraude el contribuyente es una persona deshonesto que de mala fe y con dolo pretende causar perjuicio al Fisco no pagando sus impuestos y por lo tanto no ver disminuidos sus ingresos; en cambio en la evasión el contribuyente omite el pago de sus impuestos, pero no de mala fe, sino por ignorancia o imposibilidad material.

### 5.1.3.- ELUSIÓN O REMOCIÓN.

Rodríguez Lobato define a la elusión como: “Cuando un contribuyente se sustrae del pago de un impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitando coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del ingreso a un lugar diferente de aquel en que

debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la Ley”.<sup>85</sup>

Como se observa este efecto negativo constituye una forma lícita de evitar el pago de impuestos, ya que el contribuyente para no cubrirlos opta por dejar de realizar las actividades gravadas fiscalmente.

Lo anterior es originado por una mala política hacendaria y altas tarifas impositivas, ya que al no soportarse las cargas fiscales, el contribuyente opta por no realizar la actividad o por trasladar la industria o comercio a otra región o país en la cual el sistema tributario sea más tolerable y pueda ser redituable el negocio.

La consecuencia inevitable es el cierre de industrias o comercios, la falta de inversión, el desempleo y el retroceso en el desarrollo económico nacional. No se debe olvidar que el particular que se dedica a actividades económicas lo hace con el propósito de obtener una ganancia y que el origen de la economía se encuentra en el afán de lucro, por lo tanto, los legisladores al gravar una fuente productiva deben tomar en cuenta esto y no perder de vista que toda actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros, por lo cual tiene que evaluar la forma y proporción en que el impuesto elevará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo la ganancia, ya que si considerando el impuesto, la ganancia no es redituable, traerá como consecuencia el efecto negativo de la remoción o elusión.

## 5.2.- EFECTOS POSITIVOS.

En estos efectos positivos de los impuestos se hará referencia a los fenómenos que más comúnmente suelen presentarse cuando éstos son cubiertos.

---

<sup>85</sup> Op. Cit. Supra (3). p. 70.

Cuando los impuestos son cubiertos de forma normal parece que el Fisco no tiene mayor problema, ya que consiguió su finalidad, sin embargo el pago de impuestos desemboca una serie de actividades económicas entre los gobernados, y es aquí donde sabe hacerse la siguiente pregunta, ¿Son efectivamente los sujetos señalados en la ley tributaria como causantes quienes pagan el impuesto?, desde un punto de vista simple así es, el sujeto pasivo de la obligación fiscal realiza su declaración y entera al Fisco el impuesto causado, pero quién le garantiza al Estado que este sujeto no elevó el costo de los productos para no ser él quien soporte la carga tributaria elevando con esto el costo de la vida, o cómo se puede tener la seguridad de que no dejó de prestar determinados servicios o redujo su personal para cubrir sus impuestos.

Y entonces es justamente aquí donde se empieza a analizar el principal efecto positivo de los impuestos: La Traslación o Repercusión.

### 5.2.1.- TRASLACIÓN O REPERCUSIÓN.

Fenómeno Fiscal que Harold M. Sommers define como: “El proceso por medio del cual se fuerza a otra persona a pagarlo (el impuesto).”<sup>86</sup>

Rodríguez Lobato define la traslación como: “El principal efecto de los impuestos que se pagan, conocida también como repercusión, fenómenos económico que es a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la Ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la Ley, de modo que sea aquel y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto”.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Sommers citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (15). p. 499.

<sup>87</sup> Op. Cit. Supra (3). p. 70.

Lo anterior refleja, que al enterar un impuesto este sigue un camino que va repercutiendo por todos los ámbitos de la economía nacional, este camino puede encontrar diversos sentidos, uno que lleva a un punto final y es donde incide el impuesto, u otro que es un verdadero círculo vicioso, que afecta a todo tipo de relaciones comerciales, industriales y de consumo, frente a los cuales los principios constitucionales de equidad e igualdad quedan relegados a un segundo término.<sup>88</sup>

### 5.2.2.- PERCUSIÓN.

La Ley impone la exacción, y toda Ley tributaria tiene como elemento esencial y constitutivo el señalamiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria (causante o causantes) y en el momento en que el impuesto alcanza a este sujeto es cuando existe la percusión.

Sánchez Pina define a la percusión del impuesto como “El momento en que un sujeto es alcanzado por un impuesto”.<sup>89</sup>

Rodríguez Lobato define a la percusión del impuesto como “Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la Ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecúa a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal”.<sup>90</sup>

Si es precisamente el causante señalado en la ley impositiva respectiva quien entera el impuesto y soporta la carga económica se está afectando la fuente de ingresos que se desea gravar, esto sucede dentro de un sistema tributario

---

<sup>88</sup> Arrijo Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. pp. 499 y 500.

<sup>89</sup> Op. Cit. Supra (4). p. 63.

<sup>90</sup> Op. Cit. Supra (3). p. 70.

económicamente sano donde los legisladores han emitido leyes impositivas de manera consiente y acertada y llegar a este punto representa un ideal.

En este caso ideal, el sujeto percutido por el impuesto se convierte en incidido por el mismo (ya que no existe traslación del impuesto).

Lo anterior, como regla general no sucede, todos los individuos intentan trasladar el impuesto para no soportar la carga económica del mismo y por consecuencia no ver disminuidos sus ingresos. Solo en casos eventuales se presenta el hecho de que el sujeto percutido por el impuesto sea incidido por el mismo y esto sucede cuando no tiene la posibilidad de trasladarlo o cuando existiendo una buena política hacendaria, el impuesto no alcanza límites antieconómicos difíciles de sostener por el sujeto causante del mismo y puede sin ningún problema soportar la carga tributaria.

Pero tomando en cuenta la situación de la ambición y egoísmo económico que privan en el mundo actual y los altos impuestos con que son gravadas las actividades productivas, siempre el causante o sujeto percutido por el impuesto tratará de que sea otro quién soporte la carga fiscal y entonces este camino por el que atraviesa el impuesto sigue un círculo vicioso donde el tercero a quién le fue trasladado el impuesto busca también a quien repercutirlo y como regla general quien sufre esta situación es la clase consumidora quien al final se encuentra con un producto encarecido y por lo tanto es quien soporta la carga tributaria.

La doctrina ha considerado dos formas básicas de traslación: “La pro traslación y la retro traslación”.

### 5.2.3.- PROTRASLACIÓN.

De acuerdo con Harold M. Sommers la pro traslación consiste en: “incrementar el precio de los bienes y servicios como una forma de traslación del impuesto”.<sup>91</sup>

En esta situación el comerciante o el industrial añade al precio de sus productos el monto de los impuestos que paga y entonces es el consumidor el verdadero destinatario de los mismos.

Esta es la forma más frecuente de traslación del impuesto, y es injusta, ya que el principal de sus efectos es el encarecimiento de la vida y repercute en los habitantes de un país.

La pro traslación constituye un medio de generar utilidades netas sin pagar impuestos y lo mejor de todo: “no se está violando la ley”, pero en perjuicio del sector más numeroso del conglomerado social.<sup>92</sup>

En la realidad, la pro traslación se rige por las leyes de la oferta y la demanda, ya que son éstas las que le indican al industrial o comerciante si puede o no cargar el impuesto al costo de su producto para poder competir en el mercado.

La pro traslación da lugar a un llamado impuesto en cascada, ya que se generan una serie de repercusiones que influyen en todas las etapas de la producción, así el industrial fabricante carga el impuesto al costo de su producto y lo traslada a sus distribuidores, estos a su vez lo repercuten a sus vendedores y agentes, quienes a su vez lo trasladan al comerciante y este en su etapa final lo carga al consumidor o destinatario final.

---

<sup>91</sup> Sommers Citado por Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Supra (15). p. 501.

<sup>92</sup> Op, Cit. Supra (15). p. 501.

#### 5.2.4.- RETROTRASLACIÓN.

Así como la pro traslación es una traslación hacia adelante, la retrotraslación es una traslación hacia atrás, donde el fabricante fuerza a sus proveedores a que le disminuyan el costo de materias primas y de servicios, esta traslación no es perjudicial, ya que afecta al sector que más probabilidades tiene de poder soportar la carga tributaria y no encarece el costo de la vida y no ocasiona efectos inflacionarios, por lo tanto no afecta al consumidor final quien es el que normalmente se encuentra más desprotegido económicamente.

Cabe hacer mención que Grizzioti señala otro tipo de traslación, la lateral, la cual se presenta cuando no pudiendo realizar la traslación hacia adelante o hacia atrás (pro traslación o retrotraslación), el causante consigue hacer que el monto del impuesto sea absorbido por proveedores o compradores de otros productos que no se encuentran gravados, pero que con producidos con costos conjuntos con las mercancías o servicios gravados, o bien son complementarios de los procesos de producción respecto de los bienes por los servicios gravados.<sup>93</sup>

#### 5.2.5.- INCIDENCIA.

Rodríguez Lobato la define como: “Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo”.<sup>94</sup>

Sánchez Pina define a la incidencia del impuesto como: “el fenómeno por medio del cual la carga tributaria recae sobre un individuo que generalmente es el consumidor final. A lo anterior se puede agregar que esta figura se constituye cuando el contribuyente ya no puede trasladar a otra persona el impuesto”.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Op. Cit. Supra (3). p. 71.

<sup>94</sup> IDEM.

<sup>95</sup> Op. Cit. Supra (4). p. 63.



Aquí se llega al final del camino que recorren los impuestos que se pagan, el último fenómeno que se presenta: la incidencia; esta incidencia es consecuencia de la repercusión y se presenta cuando una persona ya no puede trasladar el impuesto a un tercero. Generalmente es la clase consumidora como ya se mencionó, en quien incide el impuesto, generándose con esto un encarecimiento de la vida, toda vez que como ya ha sido analizado, la incidencia de los impuestos actúa básicamente a través de la pro traslación (traslación hacia adelante).

Claro que también llega a presentarse (en mínimas ocasiones) en que la persona percutida por un impuesto es también la incidida por el mismo, y esto es lo ideal, ya que refleja una buena planeación hacendaria y se traduce en una vida económica sana.

## CAPÍTULO SEXTO.

### IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

La recaudación de los impuestos en México, hasta 2007, pareciera centrarse básicamente en dos impuestos principales, a saber:

a) El Impuesto Sobre la Renta, que en términos generales grava los ingresos de las personas físicas y morales.

b) El impuesto al Valor Agregado, que de forma general, es el impuesto que grava el valor de los actos o actividades determinados por la Ley.

Sin embargo y a pesar de los muchos años en que la política fiscal se ha sustentado en tales impuestos, los niveles de recaudación en México están por debajo de otros países, que tienen un desarrollo económico similar al nuestro y desde luego, respecto de aquellos países catalogados como de “primer mundo”.

Este bajo nivel de recaudación se atribuye en algunos casos, a la evasión fiscal de los contribuyentes; a los múltiples regímenes fiscales preferentes que existen en nuestro país; al comercio informal y sobre todo, a que la carga fiscal la soportan unos cuantos contribuyentes “cautivos”, quienes consideran que cada vez tienen que pagar más impuestos.

Aunado a lo anterior, no se puede desconocer la falta de educación fiscal de los contribuyentes en México, quienes pareciera, estamos orientados a no pagar impuestos, sea porque se considera que los mismos no llegan a su finalidad última que es el gasto público o quizá porque en definitiva, no se tiene la conciencia de que la participación a través de las contribuciones, beneficia al común de los ciudadanos.

Más aun, a diferencia de otros países, nuestro sistema tributario es demasiado complejo y las constantes reformas que sufren nuestras leyes fiscales,

provoca que la mayoría de la población esté confundida e incierta y opte por ignorar y en algunos casos, evadir su obligación tributaria.

No se puede desconocer en este panorama, la deficiencia en el trabajo legislativo, el cual realmente desconsuela a la población dada la falta de conocimiento y cuidado en la aprobación de las leyes.

Es en ese contexto donde se enmarca la reforma fiscal para el ejercicio 2008, específicamente en lo que refiere al Impuesto Empresarial a Tasa Única, impuesto que ha sido calificado como “básico y necesario” para mejorar la recaudación, que grava el flujo de efectivo y que establece una tasa mínima con una base amplia.

Precisamente esta tesis tiene como su principal interés el análisis del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a partir de su origen, características, estructura y aplicación. Lo anterior, con la finalidad de valorar tanto sus repercusiones fiscales como jurídicas constitucionales.

#### 6.1.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

A continuación se analizará la Propuesta de Reforma Fiscal presentada por el Ejecutivo, en la cual se especifica la finalidad, naturaleza, pilares, ventajas y desventajas de dicha Reforma y particularmente, la iniciativa de lo que en su momento fue denominada como “Contribución Empresarial a Tasa Única”. (CETU)

Cabe mencionar que la propuesta del Ejecutivo Federal sufrió diversos cambios estructurales planteados por ambas Cámaras del Congreso de la Unión; cambios que no sólo difieren de la intención original que se tenía respecto de la CETU, sino que incluso, modificaron elementos esenciales de la misma; y si bien es cierto que es facultad del legislativo el establecer los elementos esenciales referidos, también lo es que el dictamen definitivo de Ley, estableció un impuesto con modificaciones sustanciales que dista de su propuesta original.

En ese sentido, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que precisamente es el resultado del debate tanto legislativo como social de la otrora “contribución empresarial a tasa única”, presenta el texto definitivo que contiene la regulación específica de dicho impuesto y donde se establecen los diferentes rubros que la componen.

#### 6.1.1.- INICIATIVA DE REFORMA FISCAL DEL EJECUTIVO FEDERAL.

La propuesta de Reforma Fiscal fue presentada al H. Congreso de la Unión el día 20 de Junio de 2007, por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Dr. Agustín Carstens Carstens.

En ella, se incluyó un paquete de iniciativa calificado como **reforma integral de la Hacienda Pública**, la cual, a decir del mismo Secretario, permitiría:

*“...mantener finanzas públicas sólidas así como cumplir con las demandas de los mexicanos reflejadas en el plan nacional de desarrollo en materia de seguridad pública y estado de derecho, educación, salud, combate a la pobreza, vivienda, desarrollo regional, generación de empleos e inversión en infraestructura, cuidando el bienestar de las generaciones futuras”.*<sup>96</sup>

Así mismo, se enfatizó que el paquete de reformas fiscales, fue resultado de diversas propuestas de grupos sociales, gobiernos estatales y municipales, partidos políticos y de la Convención Nacional Hacendaria, razón por la cual, la propuesta resultaría un consenso de la población y no una propuesta unilateral del ejecutivo.

---

<sup>96</sup> COMUNICADO DE PRENSA 053/2007, México, D. F., a 20 de junio de 2007. En: [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx).

Se dijo que en términos generales, la reforma integral incrementaría gradualmente los ingresos para las entidades federativas en 1% del Producto Interno Bruto (PIB) y, en un 2% del PIB para el gobierno federal en el 2012, con lo cual se podría incrementar el gasto en desarrollo social y económico, consolidar las finanzas públicas y prever la eventual reducción en los ingresos petroleros.<sup>97</sup>

Por otra parte, la iniciativa incluyó reformas a la constitución y a otros cinco ordenamientos legales, así como dos nuevas leyes fiscales, de entre las cuales destaca la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única.

No obstante que más adelante se ahondará en las bases de la Reforma Fiscal, puede decirse que la misma se agrupó en torno a **cuatro pilares**, a saber<sup>98</sup>: *Administración tributaria, Gasto público, Federalismo Fiscal e Ingresos públicos*.

Ahora bien, ¿Cómo surge la propuesta de reforma fiscal?, ¿Por qué se considera que la misma puede ser una solución viable a los problemas del sistema fiscal mexicano?

Las respuestas a estos planteamientos fueron realizadas por el ejecutivo, en un documento que denominó “diagnóstico” y el cual a continuación se expone.

#### 6.1.2.- DIAGNÓSTICO.

De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, el objetivo de la actual Administración es **el desarrollo humano sustentable**, el cual sólo se puede alcanzar con el combate a la pobreza, con el mejoramiento del acceso y la calidad de los servicios de educación y salud, con el acceso a la vivienda digna, con la generación de empleos y con el impulso a la infraestructura social y productiva.

---

<sup>97</sup> Cf. IBIDEM.

<sup>98</sup> Cf. IBIDEM.

Desde tal intención, la iniciativa del ejecutivo se enmarca en un panorama un tanto desalentador, que presenta diversas problemáticas urgentes de solucionar, toda vez que nos encontramos a decir de los analistas, en un escenario donde los ingresos petroleros podrían dejar de ser estables. Así, en dicha propuesta de Reforma Fiscal, se enmarcan los siguientes puntos que a decir del ejecutivo, ofrecen un “diagnóstico” fiscal de nuestro país. Tales elementos son los siguientes:

- a) Deficiencia de las finanzas públicas: Desde el análisis del ejecutivo, las finanzas en México a corto plazo tienen deficiencias en varios aspectos, a saber: La magnitud, calidad y composición del gasto público; el nivel y la composición de los ingresos así como la complejidad de la estructura tributaria; la eficiencia recaudatoria; la relación fiscal entre todos los órdenes de gobierno. De ahí la urgencia de una Reforma Hacendaria que abarque todos los ámbitos de las finanzas públicas.
  
- b) Gasto Público.- En materia de Gasto Público, se considera que el mismo es bajo en nuestro país, comparado con otros países de la OCDE y Latinoamérica. De ahí la necesidad de mejorar la composición del gasto, dado que, mientras que la inversión pública aumentó en 0.5% del PIB de 2000 a 2006, el gasto corriente se incrementó en 1.4%.

Por otro lado, dice el Ejecutivo, existe poco margen de maniobra respecto del ingreso, dado que casi la totalidad del mismo no es susceptible de reasignación.

Como parte del diagnóstico en este rubro, se hace énfasis en referir que en materia de infraestructura, México requiere de una asignación importante de recursos para desarrollo económico, dado que, tanto a nivel mundial como en

Latinoamérica, nuestro nivel de competitividad sigue siendo inferior a los restantes países.

- c) Pensiones. - En materia de pensiones, el Ejecutivo considera que en los próximos años, serán un factor de presión considerable para las finanzas públicas, dado que representarán un porcentaje significativo del Producto Interno Bruto, a razón de lo siguiente: 2.2% para 2007; 2.3% para 2008; 2.5% para 2009; 2.7% para 2010; 3% para 2011 y 3.2% para 2011.
  
- d) Ingresos Públicos. - Un punto de suma importancia dentro del análisis del ejecutivo, lo representan los ingresos públicos totales, mismos que considera son bajos, con la particularidad de que los ingresos tributarios **no** petroleros se han mantenido a niveles similares, mientras que los petroleros representan más del 30% de los ingresos. Aunado a lo anterior, se hace hincapié en que los ingresos petroleros son inciertos, debido a la volatilidad en los precios y en la producción.

Por su parte, en materia de recaudación, el Ejecutivo señala que la recaudación por Impuesto Sobre la Renta así como por Impuesto al Valor Agregado, es baja, comparada con países menos desarrollados. De esta forma y según las estadísticas presentadas en la propuesta, para 2006, el porcentaje de recaudación respecto del impuesto sobre la renta fue del 2.4% del PIB; mientras que para Impuesto al Valor Agregado, lo fue del 4.2%.

Por esta razón señala el ejecutivo que en el largo plazo, de agotarse las reservas de petróleo, deberán encontrarse fuentes alternas de ingresos de cerca de **10%** del PIB.<sup>99</sup>

- e) Sistema tributario.- A juicio del ejecutivo, en el actual sistema tributario se recauda poco y se generan distorsiones económicas, mismas que a su parecer, son generadas por lo siguiente:
- Por los **tratamientos especiales y el excesivo número de exenciones** establecidas en las leyes fiscales, que dificultan la equidad;
  - Por la **complejidad del sistema tributario**, mismo que dificulta a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.
  - Por el **elevado costo** de la administración tributaria.
  - Porque el sistema tributario tal como se encuentra al día de hoy, **permite la evasión fiscal**.
  - Porque la recaudación **se concentra en el gobierno federal** y es bajo en los estados y municipios.

Por estas razones, al ser complejo el sistema tributario, se desincentiva la inversión, llevando a menor crecimiento y generación de empleos.

---

<sup>99</sup> IBIDEM.



Por otro lado, el Ejecutivo estima que la evasión fiscal es de 27% de la recaudación potencial o 3% del PIB, colocándose por encima del nivel observado en los países con mejores prácticas (15%). Y a su parecer, dicha evasión se explica parcialmente, debido a los elevados costos de cumplimiento con las obligaciones tributarias que enfrentan los profesionistas y las empresas.<sup>100</sup>

Finalmente se explicita que el número de contribuyentes activos localizados por el Servicio de Administración Tributaria es menor que el potencial.

- f) Federalismo Fiscal.- El tema del federalismo fiscal es uno de los puntos medulares tratado en el diagnóstico, dado que se considera que actualmente dicho federalismo se caracteriza por tener poca claridad en la división de responsabilidades y funciones, así como por una alta dependencia de los gobiernos estatales al federal.

Así mismo, considera que las fórmulas de asignación de participaciones y aportaciones, así como los incentivos de los estados, son bajos. Aunado a que en promedio, los recursos propios de las entidades representan sólo 8% de sus ingresos totales.

Así pues, la ausencia de un vínculo claro entre las participaciones, la actividad económica y la recaudación en cada entidad, han llevado a que la distribución de las participaciones *per cápita* no haya cambiado en los últimos años, de ahí la necesidad de corregir estas deficiencias y favorecer una política fiscal que se sustente sobre bases de federalismo.

Hasta este punto concluye el “diagnóstico” que realiza el Ejecutivo respecto de la situación fiscal de nuestro país y desde el cual parte para plantear su iniciativa de reforma, la cual considera, puede subsanar y prever los distintos escenarios descritos.

---

<sup>100</sup> Cabe mencionar que de acuerdo a las gráficas presentadas por el Ejecutivo, las personas con actividad empresarial así como los profesionistas, representan el mayor porcentaje de evasión, considerando los ejercicios del 1998 al 2004. Cf. Fuente ITAM, en: IBIDEM.

Por esta razón, se presenta lo que el Ejecutivo denomina: “Pilares de la Reforma Fiscal”.

### 6.1.3.- PILARES DE LA REFORMA FISCAL.

Tal como se ha referido anteriormente, la propuesta de reforma fiscal del ejecutivo se encuentra sustentada en cuatro pilares fundamentales, a saber: **Administración tributaria, Gasto público, Federalismo Fiscal e Ingresos públicos** con los siguientes objetivos:<sup>101</sup>

#### A. Administración tributaria: Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y combatir la evasión fiscal

El primer pilar de la iniciativa se encuentra en íntima relación con el problema de la evasión fiscal, el cual, a juicio del Ejecutivo, tiene su origen en la dificultad de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales, así como en la idea generalizada de que el no cumplimiento de dichas obligaciones, no trae consigo consecuencias gravosas.

Frente a tal situación, se sugieren dos estrategias: Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario y combatir la evasión, el contrabando y la informalidad.

A efecto de lograr la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se propone por un lado, el establecimiento de un Portal Tributario para las Pequeñas y Medianas Empresas (personas físicas y morales, con ingresos hasta de \$4,000,000.00) y de los profesionistas que reciban más del 80% de sus ingresos por conceptos diferentes de salarios, que les permita

---

<sup>101</sup> IBIDEM. A continuación se describe la propuesta de reforma hacendaria integral basada en dichos pilares, tal y como el mismo Ejecutivo la presentó.

llevar el control y facturación de sus ingresos, de sus egresos e inversiones y que mensual y anualmente, les facilite el cálculo y pago de sus impuestos.

Por otro lado, a efecto de simplificar el Impuesto Sobre la Renta para personas físicas, se propone integrar el impuesto y el subsidio fiscal en una tarifa y sustituir el crédito al salario por un subsidio al empleo, de quienes lo perciben.

Ahora bien, con el fin de fortalecer los distintos mecanismos de control, se propone la exigibilidad de la Firma Electrónica Avanzada para diversos trámites y se propone incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta, que combata la informalidad al gravar los depósitos en efectivo realizados en las instituciones financieras mexicanas.

Así mismo, se propone que la autoridad tenga facultades para fiscalizar a personas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Finalmente y a efecto de evitar las prácticas de evasión fiscales, se propone desalentar las mismas, señalando sanciones para los administradores únicos y prestadores de servicios que llevan la contabilidad o asesoran a los contribuyentes en materia fiscal.

#### B. Gasto público: Transparente, eficaz y austero

El segundo pilar de la reforma está directamente relacionado con el gasto público, el cual se busca pueda ser más transparente y eficaz.

Por esta razón, la propuesta del ejecutivo busca los siguientes objetivos en este rubro:

1. Enfocar el presupuesto a resultados con el fin de incrementar la calidad del gasto y su impacto en la población, lo cual supone ampliar las

facultades y atribuciones del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social.

2. Extender el presupuesto por resultados al gasto federalizado, para lo cual se sugiere que el gasto federalizado y los subsidios a entidades federativas, se sujeten a indicadores de resultados y metas con lo cual pueda respetarse la autonomía estatal.

Prever presupuestos plurianuales de inversión y una mayor eficiencia en la determinación de prioridades para los proyectos de infraestructura, para lo cual se propone que las dependencias y entidades, establezcan un plan de inversiones de corto, mediano y largo plazo.

3. Mejorar la transparencia y rendición de cuentas promoviendo un procedimiento de fiscalización más oportuno, transparente y ágil. Por ello, se propone adelantar la presentación de la Cuenta Pública para presentar los resultados a la sociedad de manera oportuna y se fortalecerá a la Auditoría Superior para que pueda realizar directamente auditorías en las entidades federativas.
4. Homologar la contabilidad gubernamental en los tres órdenes de gobierno conforme a mejores prácticas internacionales.

C. Federalismo: Hacia un nuevo Pacto Hacendario.

En este rubro se busca “replantear” el pacto federal, con el fin de atender los problemas más importantes que viven los estados y municipios. Por ello, se propone ampliar las facultades tributarias de los estados y municipios, así como

simplificar y mejorar los incentivos de las fórmulas de las transferencias, tanto para las participaciones como para las aportaciones.

Por otro lado, dado que los ingresos propios de los Estados son relativamente bajos, se propone permitir a las entidades introducir un impuesto a las ventas finales de todos los bienes que actualmente están gravados por el IEPS y que cuando menos, el 20% de lo recaudado se destine a los municipios.

Finalmente, se propone que los Estados tengan la potestad tributaria sobre la tenencia, con un artículo transitorio que dará 6 años para su aplicación a las legislaturas locales.

D. Sistema tributario: Equidad, competitividad y fuentes alternativas de ingresos

El último pilar de la reforma está relacionado con el Sistema Tributario y tiene como objetivo, el lograr una **estructura tributaria equitativa** que fortalezca las finanzas del país, promueva la competitividad, favorezca la creación de empleos y minimice las distorsiones al obtener recursos.

Ahora bien, a efecto de lograr este pilar, el Ejecutivo propone lo siguiente:

–Introducir la **Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU)**.

–Gravar con el Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios a la organización de juegos con apuestas y sorteos.

–Gravar con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a las pinturas en aerosol.

Respecto de la propuesta de Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios (IEPS) a la organización de juegos con apuestas y sorteo, se propone

gravar con una tasa de 20% la organización o celebración de juegos con apuestas y sorteos.

Por su parte, respecto del impuesto Especial sobre la Producción y Servicios a las pinturas en aerosol, se establece un Impuesto Especial a la venta e importación de pinturas en aerosol con una tasa de 50%.

Dado que el tema central de esta Tesis está relacionado con el denominado “Impuesto Empresarial a Tasa Única” (anteriormente denominado “Contribución Empresarial a Tasa Única”), se realiza su exposición según la iniciativa del ejecutivo federal.

#### 6.1.4.- CONTRIBUCIÓN EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Quizá el punto toral y determinante de la reforma fiscal presentada por el Ejecutivo, lo es la propuesta de una nueva contribución denominada: Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU).

Dicha contribución fue definida como sigue: “...*gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción*”<sup>102</sup> y se justificó señalando que la misma, controlaría la elusión y evasión fiscal del impuesto sobre la renta.

A continuación se presentarán algunas características que definen dicha contribución desde la óptica del Poder Ejecutivo. Ahora bien, se considera importante exponer esta perspectiva, dado que, tal como se advertirá más adelante en esta tesis, el Congreso de la Unión realizó diversas modificaciones a dicha propuesta, de ahí la importancia de conocer por un lado, la propuesta

---

<sup>102</sup> Cf. *Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única*, p.8, presentada al H. Congreso de la Unión, en: [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx).

original y por el otro, el resultado de ley que surgió luego de los debates del Poder Legislativo.

Dice el Ejecutivo que el diseño de la contribución empresarial a tasa única se sustentó en los siguientes principios: la simplificación de las contribuciones, la flexibilidad del sistema impositivo, la transparencia, la equidad y proporcionalidad del sistema tributario y la competitividad.

Así pues, se considera que la contribución empresarial a tasa única: *“es un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y proporcionalidad”*.<sup>103</sup>

Visto este preámbulo, se presentan las características que a juicio del Ejecutivo, definen la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU).

#### 6.1.4.1.- CARACTERÍSTICAS DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A TASA ÚNICA.

##### a) Sujeto, Objeto, base y tasa de la contribución

Según la iniciativa de Ley presentada por el ejecutivo, la contribución empresarial a tasa única **grava los ingresos** por la venta y renta de bienes y por la prestación de servicios independientes, que realicen los residentes en México y los residentes en el extranjero, con establecimiento permanente en el país. Contra estos ingresos **se deducen la inversión, la renta y adquisición de bienes y servicios independientes** que se emplean en la generación de los ingresos.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> *Ibíd.*, p. 9.

<sup>104</sup> *“La Reforma Hacendaria por los que menos tienen”, op.cit.*, p.47.

Dicha contribución tiene la característica de que se calcula **sobre una base de efectivo**, aplicando a la diferencia entre ingresos acumulables y deducciones, una tasa uniforme de 19%.

Dice el ejecutivo literalmente: *“La contribución empresarial a tasa única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción. De dicha retribución se permite deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.”*<sup>105</sup>

Cabe enfatizar que según lo expuesto por el ejecutivo, dicha contribución grava la retribución total de los factores de producción, que incluyen entre otros aspectos, las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras.<sup>106</sup>

En ese sentido, desde la propuesta del ejecutivo, la contribución empresarial a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

Por lo tanto, se establece **como objeto** de la contribución empresarial a tasa única, **la percepción efectiva de los ingresos totales** por las personas físicas y las morales residentes en México y de residentes en el extranjero, que tengan establecimiento permanente en el país, por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> *Iniciativa de Ley...*, *op.cit.*, p. XI.

<sup>106</sup> Desde este momento es importante hacer hincapié en el término ambiguo de “factores de producción”, el cual en ninguna parte de la ley, ni en ninguna otra ley fiscal es definido.

<sup>107</sup> *Iniciativa de Ley...*, *op.cit.*, p. XII.



Respecto de los **sujetos de la contribución**, cabe precisar que en la propuesta original del Ejecutivo, no lo eran todas las personas físicas y morales, sino solo aquellas que tenían actividad “empresarial”, situación que se evidencia distinta en la iniciativa en comento.

Respecto de **la tasa del impuesto**, en su origen se propuso la tasa única del 19% a la base gravable. Así mismo se propuso que la contribución empresarial a tasa única se determine por ejercicios y se pague mediante declaración en los mismos plazos que el impuesto sobre la renta.

Una característica fundamental de la contribución empresarial a tasa única es que se determinará sobre una base de efectivo, por lo tanto, los ingresos se acumularán cuando se cobren y las deducciones podrán efectuarse al momento en que efectivamente se paguen. De ahí pues que se especifique que dicha contribución se basa en el “flujo de efectivo”.

b) Gravamen mínimo general

Se dijo que la contribución empresarial a tasa única, es un **gravamen mínimo** respecto del impuesto sobre la renta total, es decir, referente al impuesto sobre la renta propio y retenido.

Por lo tanto, al ser un gravamen mínimo, únicamente se pagaría por concepto de contribución empresarial a tasa única, el **excedente** entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido.

En ese sentido, de conformidad con esta característica, dicha contribución al momento de determinarse, permitiría reconocer el impuesto sobre la renta que los contribuyentes hubieran retenido a terceros y por ello, se puede acreditar el impuesto sobre la renta correspondiente a las retribuciones a todos los factores de

la producción, como son entre otros: utilidades, dividendos o salarios; retribuciones que ya pagaron el impuesto sobre la renta mediante retención que efectuaron los pagadores de dichas retribuciones y que es necesario que el contribuyente los considere para la determinación del gravamen mínimo.<sup>108</sup>

Por otra parte, la contribución empresarial a tasa única es, según el ejecutivo, un gravamen que tiene una **base gravable más amplia** que el impuesto sobre la renta y, por tal razón, intenta gravar a los que actualmente no grava este último impuesto, con el fin de hacer mas equitativa la tributación.

Finalmente, se dice que la contribución es mínima general, dado que se aplicará evitando las exenciones que han distorsionado actualmente al sistema tributario.

c) Sustituto del impuesto al activo

Otra de las características de dicha contribución es que **sustituye al impuesto al activo**, razón por la cual dentro de la iniciativa de reformas fiscales, se encuentra la abrogación de la ley del impuesto al activo.

A diferencia del impuesto al activo y en la opinión del ejecutivo, este nuevo gravamen es un impuesto **neutral**, que no incide en las decisiones de inversión de las empresas, toda vez que permite que éstas sean deducibles.

Finalmente y en congruencia con el impuesto al activo, la contribución en cita sería un medio de **control para el Impuesto sobre la Renta**, de tal forma que sólo se pagaría cuando sea mayor al Impuesto Sobre la Renta causado y al retenido a terceros.

---

<sup>108</sup> Ibid., p. X.

#### 6.1.4.2.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A TASA ÚNICA.

A juicio del ejecutivo, los principales beneficios de la CETU son:

- **Es una contribución mínima general**, en tanto que evita las exenciones de otros impuestos.
- **No afecta a los llamados “contribuyentes cautivos”**, dado que al ser un mínimo, el impuesto no afectará a los contribuyentes que tengan una carga mayor.
- **Simplicidad.** El cálculo del impuesto es simple y consiste solo en aplicar la tasa única a la diferencia de ingresos de la empresa menos insumos e inversión.
- **Favorece la inversión y la productividad.** La deducibilidad de las inversiones reforzará los incentivos para elevar el acervo de capital de las empresas y con ello la productividad de la mano de obra.
- **Favorecerá la creación de empleos.** Una mayor inversión llevará a mayor generación de empleos, por lo cual, se complementará con un crédito al empleo aplicable a la CETU, con objeto de proteger el nivel de empleo y el salario, así, el monto del crédito al empleo será mayor para los trabajadores de menores salarios y se otorga como un complemento al actual crédito al salario, el cual se transforma en un subsidio para el empleo.

A manera de síntesis y aludiendo literalmente a la reflexión del Secretario de Hacienda y Crédito Público, la contribución empresarial a tasa única se caracteriza por: *“...Ser un **gravamen neutral** que no afecta a las decisiones de inversión... **es general**, evitando exenciones distorsionantes; **es simple** al aplicar una tasa única a una base de calculo sencilla; y **no afecta a los llamados contribuyentes “cautivos”** al ser un impuesto mínimo”*.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> Comunicado de prensa 053/2007. p. 4.

Con lo anterior, se tiene un antecedente de la contribución empresarial a tasa única, mismo que servirá para abordar su comparación con el texto de Ley definitivo aprobado por el Congreso.

No obstante, previo a presentar el texto de la Ley, se abordará brevemente la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

#### 6.1.5.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

La propuesta de reforma fiscal presentada por el Ejecutivo, fue turnada a la Cámara de Diputados para su análisis y estudio. Así, específicamente la propuesta de la Contribución Empresarial a Tasa Única, luego de distintos debates y foros, finalmente fue remitida al Senado de la República (cámara revisora), a efecto de que valorara el dictamen de Proyecto de Decreto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De esta manera, en sesión de fecha **13 de septiembre del 2007**, la Colegisladora aprobó el dictamen con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, turnando la Minuta con proyecto de Decreto antes señalada, a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos, Primera para su estudio y dictamen.

Cabe mencionar que en esa sesión ordinaria, los Senadores integrantes de esa Comisiones Unidas revisaron el contenido de la Minuta y luego de expresar sus observaciones y comentarios a la misma, emitieron el dictamen que fue sometido para su consideración, modificación y aprobación, a la Cámara de Origen.

De esta manera, el Dictamen definitivo de Proyecto de Ley, refirió los siguientes puntos que nos parecen importantes destacar:

A) Respecto de la Naturaleza del Impuesto.

El primer punto que llama la atención del dictamen definitivo es el hecho de que la Contribución Empresarial a Tasa Única, pasó de ser una “contribución” en términos genéricos, a ser el Impuesto Empresarial a Tasa Única, con lo cual se precisó en la “especie” su naturaleza.

En segundo lugar, el Dictamen definitivo coincide plenamente en considerar el impuesto empresarial a tasa única, **sea un gravamen neutral** en cuanto a las erogaciones no deducibles **y equitativo** respecto de las que se realicen tanto en territorio nacional como en el extranjero y sin afectar su naturaleza de gravamen mínimo, dado que los contribuyentes podrán acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta propio que efectivamente hubieran pagado en el ejercicio.

En tercer lugar, se coincide en que sea un sustituto del impuesto al activo para evitar que el impuesto empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional.

Finalmente, el dictamen considera en establecer el impuesto empresarial a tasa única: ***“como un gravamen de tipo directo y que grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios. “***

Por lo tanto, se establece que dada la naturaleza del impuesto, el objeto del mismo, sea la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.

B) Respecto de la Tasa del Impuesto.

En este elemento, se prevé que con la finalidad de no impactar negativamente a los contribuyentes, se coincide en proponer una tasa del 16.5% para el primer año de vigencia de la Ley, del 17% para el año de 2009, y del 17.5 para años subsecuentes.

C) En materia de Deducciones

Se coincide en la modificación de la fracción I, del artículo 5 de la Iniciativa de Ley, en el sentido de que se defina como “erogaciones”, a todas aquéllas que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que los contribuyentes utilicen para realizar las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, así como para la administración de dichas actividades y en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar al pago de la contribución de referencia.

Del mismo modo, se coincide en que con la finalidad de promover la generación de nuevos empleos y de no afectar los ya existentes, se establezca un crédito fiscal que permita a los contribuyentes acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el costo fiscal de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios gravados, así como las contribuciones de seguridad social. Dicho crédito fiscal se otorga a los contribuyentes, por las erogaciones por los

conceptos mencionados en el párrafo anterior que efectivamente paguen los contribuyentes, así como por el pago de las aportaciones de seguridad social a su cargo.

En otro orden de ideas, se propone que por las erogaciones que efectivamente se paguen con posterioridad al 31 de diciembre de 2007, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en los términos de la Ley objeto de este dictamen.

Por lo que ve a las inversiones, se establece que mediante disposición transitoria, se prevea lo conducente para las inversiones adquiridas por los contribuyentes desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, ya que se trata de bienes con los cuales los contribuyentes a partir de la entrada en vigor de la ley que se propone obtendrán ingresos que estarán gravados con el impuesto empresarial a tasa única.

Finalmente en relación al establecimiento de un régimen de transición para los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tengan al 31 de diciembre de 2007, no establece el mismo, pero sí se propone que el Ejecutivo Federal, en uso de sus facultades, evalúe el instrumento jurídico adecuado mediante el cual se otorguen beneficios fiscales que permitan dar un tratamiento que reconozca el valor de los inventarios que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, así como el reconocimiento de las pérdidas pendientes de amortizar en que hayan incurrido los contribuyentes en los ejercicios fiscales de 2005 a 2007 por haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones para los efectos del impuesto sobre la renta.

#### D) Crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos

El dictamen establece un crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos, en razón de que dada la naturaleza empresarial del impuesto, pueden darse casos que las deducciones autorizadas sean mayores a los ingresos objeto del gravamen, por lo cual se conviene en la incorporación de un crédito fiscal el cual podrán aplicar los contribuyentes cuando en el ejercicio fiscal el monto de las deducciones autorizadas sea superior a los ingresos; dicho crédito fiscal se determinará aplicando la tasa del gravamen al excedente de las deducciones sobre los ingresos y se actualizará por inflación.

En otro orden de ideas, se reconoce que la exención prevista en el artículo 4, fracción III de la Iniciativa, aplique respecto de todos los ingresos de aquellas donatarias autorizadas a recibir donativos deducibles con la condicionante de que los ingresos que obtengan los destinen a los fines propios de su objeto social y no se otorguen beneficios a persona alguna sobre el remanente distribuible, salvo cuando el beneficio se otorgue a otra donataria autorizada.

#### E) Disposiciones transitorias

El Dictamen incorpora diversos regímenes de transición expuestos en las disposiciones transitorias, con el fin de que el impacto del impuesto empresarial a tasa única sea más equilibrado. Por esta razón, las disposiciones transitorias contemplaron los siguientes puntos:

a) Otorgar una deducción adicional a las inversiones, por las erogaciones efectivamente pagadas en el último cuatrimestre del ejercicio, así como un crédito a los contribuyentes por el valor de sus inversiones efectuadas en ejercicios anteriores que no hayan sido completamente depreciadas para los efectos del impuesto sobre la renta, a ejercerse durante diez años en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, de un monto igual al 5% del resultado de



multiplicar el saldo pendiente de depreciar de los activos por los que se esté tomando la deducción en línea recta en el impuesto sobre la renta, por el factor de 0.175.

b) Se prevé lo relativo a la devolución del impuesto al activo que podrán solicitar los contribuyentes en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en cualquiera de los ejercicios fiscales en 2005, 2006 ó 2007.

c) Respecto de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tengan al 31 de diciembre de 2007, dada la reducción de la tasa del impuesto, no se otorga un régimen de transición, no obstante se deja su evaluación al Ejecutivo Federal.

d) Finalmente, se establecen en disposiciones transitorias que los contribuyentes no podrán deducir las contribuciones causadas con anterioridad al 1 de enero de 2008 y que se paguen con posterioridad a dicha fecha. Así como también establecer que no será aplicable el crédito fiscal por las erogaciones por salarios que se hubieran devengado con anterioridad al 1 de enero de 2008 y que se paguen con posterioridad a dicha fecha.

Estos fueron los puntos más importantes de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los cuales tal como se evidencia, sí resultaron relevantes porque se realizaron modificaciones a la propuesta original y reflejan que la intención original de la propuesta no se cumple en su totalidad, tal como más adelante se argumentará.

Una vez precisado lo anterior, a continuación se presenta el análisis de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007 y con vigencia a partir del 1º de Enero de 2008.

## 6.2.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

### 6.2.1.- SUJETOS

El artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece los sujetos obligados del impuesto, señalando literalmente lo siguiente:

*“**Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, **por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen.**”*

En ese sentido, los sujetos del Impuesto Empresarial a Tasa Única son en esencia, los mismos sujetos que en otras leyes federales se contemplan, tales como en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Máxime que en este caso, si bien se gravan ingresos, la misma ley remite a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a efecto de su comprensión.

### 6.2.2.- OBJETO.

En relación al Objeto de esta Ley, se precisa que el mismo son los ingresos que se obtengan por las siguientes actividades:

*“Por la realización de las siguientes actividades:*

- I.** *Enajenación de bienes.*
- II.** *Prestación de servicios independientes.*
- III.** *Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.*

*Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades. ”*

Cabe precisar que tales actividades son las mismas que se contemplan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de la Importación de bienes y servicios. No obstante lo anterior, para la Ley del Impuesto al Valor Agregado dichas actividades se gravan por ser “actos o actividades”, en cambio para la Ley de IETU, lo que se gravan son los ingresos que se obtengan por dichas actividades.

En este sentido, el impuesto empresarial a tasa única, propone que la percepción efectiva de los ingresos totales que reciban las personas físicas y morales por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente de donde se realicen dichas actividades, se consideren para el pago de este impuesto.

Ahora bien, para comprender cada una de las actividades que contempla esta ley, se debe entender por enajenación de bienes, lo que establece el artículo 8 de la Ley del IVA, la cual señala:

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

***No se considerará enajenación,** la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.”*

El texto transcrito nos remite al Código Fiscal de la Federación para precisar el concepto de enajenación de bienes, mismo que establece en el artículo 14:

*“Se entiende por enajenación de bienes:*

*I. **Toda transmisión de propiedad**, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.*

*II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.*

*III. La aportación a una sociedad o asociación.*

*IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.*

*V. La que se realiza a través del fideicomiso, en ciertos casos*

*VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso,*

*VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.*

*VIII. La transmisión de derechos de créditos relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.*

*IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.”*

Referente a la prestación de servicios independientes, la Ley del IVA establece que:

*“Para los efectos de esta Ley se considera **prestación de servicios independientes**:*

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.*
- II. El transporte de personas o bienes.*
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.*
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.*
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.*
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.”<sup>110</sup>*

Y finalmente se refiere a lo que establece la misma Ley del IVA sobre el uso o goce temporal de bienes.

*“Para los efectos de esta Ley se **entiende por uso o goce temporal de bienes**, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el*

---

<sup>110</sup> Artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

*que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.”<sup>111</sup>*

Asimismo, en la exposición de motivos también se contempla como objeto de éste el siguiente:

*“El objeto de la contribución empresarial a tasa única que se propone se establece como la **percepción efectiva de los ingresos totales** por las personas físicas y las morales residentes en México **por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes**, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.”*

Quedan fuera del objeto de la ley, los ingresos que se obtengan por dividendos, por regalías, por servicios personales subordinados, así como los intereses que deriven de las operaciones de financiamiento o de mutuo, los cuales no serán gravables ni deducibles.

#### 6.2.3.- BASE.

Para determinar la base del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se considerarán **la totalidad de los ingresos percibidos y efectivamente cobrados** por las actividades antes mencionadas y se les disminuirán las deducciones autorizadas en esta Ley que también hayan sido efectivamente pagadas, de tal forma que la base se determinará **mediante flujo de efectivo**, acumulándose cuando éstos se cobren efectivamente y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen.

---

<sup>111</sup> Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

#### 6.2.4.- TASA O TARIFA.

Para calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única se le aplicará la tasa del 17.5%, sin embargo el artículo cuarto transitorio, establece que para el ejercicio fiscal de 2008, se aplicará la tasa del 16.5% y para el ejercicio 2009 la del 17%.

Cabe señalar que la propuesta inicial contemplaba una tasa del 16% para 2008, y del 19% para los ejercicios posteriores, sin embargo, tal como ya se ha referido, al pasar a la cámara de senadores se decidió que se modificara al 17.5%, y que comenzaría en 2008 con una tasa del 16.5%, al siguiente año en 17% y por los años posteriores el 17.5%, todo esto con el fin de no impactar de manera negativa a los contribuyentes.

También se establece en el artículo vigésimo transitorio que el Ejecutivo Federal evaluará los resultados que se obtengan y los efectos de la aplicación de la tasa durante el 2008, tomando en cuenta el comportamiento de la economía del país, por lo que dependiendo de este resultado, podría variar la tasa establecida para el 2009.

#### 6.2.5.- ÉPOCA DE PAGO.

Lo referente a la época de pago, fue regulado por el artículo 7º de la Ley, mismo que señala:

*“Artículo 7. El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.*

*Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos,*

*aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en esta Ley.*<sup>112</sup>

De lo transcrito se advierte que respecto a la época de pago, no existen diferencias con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de hecho, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única toma como referencia a la primera, para establecer el momento en que debe presentar el cumplimiento de pago de dicho impuesto; situación que también ocurre cuando se refiere a los contribuyentes del régimen simplificado, para quienes homologa las fechas de pago.

### 6.3.- INGRESOS GRAVADOS Y EXENTOS.

#### 6.3.1.- INGRESOS GRAVADOS.

El artículo 2º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es el que define principalmente cuáles son las operaciones que se consideran ingresos, a diferencia del Impuesto Sobre la Renta, en donde se contempla un capítulo para los ingresos acumulables, los cuales a su vez están divididos por fracciones, y especifica uno por uno cuáles son los conceptos que se pueden considerar como ingresos acumulables.

En cambio, en la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sólo se establece en términos generales qué se va a considerar como ingresos gravados y a través de varios artículos o entre definiciones, va señalando qué es ingreso, dependiendo de ciertos giros o actividades específicas.

De tal manera que para efectos de la ley del Impuesto Empresaria a Tasa única, se consideran ingresos gravados los siguientes:

---

<sup>112</sup> Artículo 7 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única



**“Artículo 2.** Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, **así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.**

**Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.”**

Considerando lo anterior, esta ley pretende gravar todos los ingresos que se obtengan por las actividades antes señaladas, entre las cuales también contempla los impuestos o derechos que sean a cargo del contribuyente, los intereses normales o moratorios, anticipos o depósitos, las bonificaciones o descuentos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de la ley.

En este punto es necesario precisar a qué se refiere con el término de “depósitos”, toda vez que al ser éste un impuesto en base a flujo de efectivo, se podría considerar que la autoridad se basará en los estados de cuenta bancarios, para determinar presuntamente los ingresos gravables, objeto de este impuesto, resultando arbitraria la disposición y dejando en estado de indefensión a los contribuyentes.

En el segundo párrafo señala expresamente que serán ingresos acumulables “los depósitos que se le restituyan al contribuyente”; por lo que puede inferirse que se considerará como tal, siempre y cuando la operación que le dio origen, se haya considerado como ingreso gravado para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como lo establece en el caso de las devoluciones y descuentos, cosa que no sucedería en el caso de los depósitos en garantía, los cuales no tienen nada

que ver con el objeto de este impuesto, debido a que su característica no tiene la esencia de un ingreso.

También se considerarán ingresos gravados las cantidades que perciban de las instituciones de seguros cuando ocurra el siniestro amparado por las pólizas que se hayan contratado, siempre y cuando éstas hayan sido deducibles para el Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, las instituciones que formen parte integrante del sistema financiero, las personas que se dediquen exclusivamente a la intermediación financiera, es decir, que sus ingresos por esta actividad sean por lo menos el noventa por ciento y aquellas que realicen operaciones de cobranza, se considerará como prestación de servicios personales independientes el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Se entiende por margen de intermediación financiera *“la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo.”*

Tratándose de los ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios independientes que se exporten, se considerarán como tales cuando efectivamente se cobren; en el caso de que no se perciba el ingreso en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha en que se realice la exportación, se considerará como ingreso acumulable y, por consiguiente efectivamente percibido, aunque éste todavía no haya sido cobrado.

### 6.3.2.- INGRESOS EXENTOS.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, establece que no se pagará el Impuesto Empresarial a Tasa única por los siguientes ingresos:

**I.** Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

**II.** Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la Ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:

**a)** Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

**b)** Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

**c)** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.

**d)** Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.

**e)** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.

**f)** Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

**III.** Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre

*el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado.*

*Para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

**IV** *.Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Lo dispuesto en esta fracción será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.*

*Por la parte de los ingresos que excedan los límites a que se refieren las disposiciones legales citadas en esta fracción, se pagará el impuesto empresarial a tasa única en los términos de esta Ley.*

**V** *. Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

**VI** *. Los derivados de las enajenaciones siguientes:*

**a)** *De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.*

*Así mismo, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos de la fracción VII de este artículo.*

*Tampoco se pagará el impuesto empresarial a tasa única en la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables ,emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.*

**b)** *De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.*

*Para los efectos del párrafo anterior, se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando sus ingresos por dicha actividad representen cuando menos el noventa por ciento de los ingresos que perciban por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.*

*VII. Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. Para estos efectos, se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los Capítulos II o III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.”*

De lo anterior, se puede concluir que básicamente se consideran exentos, los mismos contribuyentes que para efectos del impuesto sobre la renta son considerados como tales, es decir, los regulados en el Título III de dicha Ley.

Lo que llama la atención sobre los contribuyentes exentos de este impuesto, es que no consideran a las sociedades y asociaciones civiles que se dedican a la enseñanza y que cuenten con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, o en general que se dedican a la enseñanza y por consiguiente, se encuentren exentos mediante decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007.

Cabe señalar, que en la iniciativa de reforma no está referida alguna razón o algún motivo por el cual no se exenta a este tipo de contribuyentes, dado que los mismos están siempre considerados como contribuyentes exentos en todos los impuestos, es decir, tanto en Impuesto Sobre la Renta, como en Impuesto al Valor Agregado y en el ahora abrogado Impuesto al Activo, por lo que es de llamar la atención el que ahora no los contemplen dentro de las exenciones y los hagan pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Sin embargo, si estos contribuyentes solicitan o cuentan con la autorización para recibir donativos, serán contribuyentes exentos de este impuesto, por tal razón, se les está obligando a que, en caso de no contar con dicha autorización, la soliciten.

Mediante el artículo décimo segundo transitorio, los contribuyentes que se encuentren tributando en la fracción X del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las sociedades y asociaciones civiles que se dedican a la enseñanza y que cuenten con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, que no cuenten con la autorización para recibir donativos, deberán estar enterando el Impuesto Empresarial a Tasa Única durante el ejercicio de 2008 conforme a las disposiciones fiscales. Una vez que cuenten con la autorización para recibir donativos, podrán solicitar la devolución de las cantidades que efectivamente hubieran pagado por concepto del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en los términos aplicables que establecen las disposiciones fiscales para la devolución de impuestos.

Se considera que el motivo de esta disposición, no pretende principalmente que este tipo de contribuyentes paguen impuestos, sino que al tener la autorización para recibir donativos, están obligados a dictaminarse, y por ende, tener mayor control sobre los mismos con el fin de evitar la evasión fiscal, situación que desde luego se considera inequitativa y en consecuencia contraria al artículo 31 fracción IV constitucional.

#### 6.4.- MOMENTO DE ACUMULACIÓN Y DEDUCCIÓN.

Este impuesto como se señaló anteriormente, funciona en base a flujo de efectivo, por lo tanto, se debe considerar el ingreso una vez que se haya cobrado la contraprestación correspondiente a las actividades gravadas y efectuar las deducciones, una vez que se haya pagado efectivamente la contraprestación de las mismas actividades.

De esta manera, se pueden considerar las contraprestaciones efectivamente cobradas, de acuerdo a las reglas que establece al efecto la Ley del IVA en los siguientes momentos:

*“Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.*

*Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.*

*Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.*

*Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas*

*electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.”<sup>113</sup>*

Ahora bien, en la práctica es posible que haya operaciones como ventas de mercancías, ventas de activos fijos, etc., que se efectuaron en 2007, que sin embargo por el crédito que tengan con los clientes, sean cobradas hasta 2008, en tal caso: ¿Qué sucede con este tipo de operaciones?

En el caso de los ingresos, el artículo octavo transitorio establece lo siguiente:

*“No estarán afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que obtengan los contribuyentes por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban con posterioridad a dicha fecha, salvo cuando los contribuyentes hubieran optado para los efectos del impuesto sobre la renta por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio.”*

Por tal motivo, todas las ventas a crédito que se hagan en 2007 y no sean cobradas en ese mismo ejercicio, se acumularán para efectos del Impuesto Sobre la Renta en 2007 y no se gravarán para el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

---

<sup>113</sup> Artículo 1º B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



Lo mismo sucede con los activos fijos, en el caso de que se compren a crédito y se dé un anticipo por la operación, este anticipo no tiene efectos para el Impuesto Empresarial a Tasa Única porque ocurrió en 2007, pero la diferencia se deducirá conforme se pague.

Cabe señalar que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no contempla, en la venta de activos fijos, el determinar una utilidad o venta de activos fijos, por el hecho de que es en base a flujo de efectivo, por tal razón no se consideran las depreciaciones efectuadas anteriormente, por lo que, si se vendiera un activo en 2009, tendríamos que acumularlo al 100% sin una deducción.

En el caso de las deducciones, buscando una simetría fiscal, se establece lo siguiente en el artículo noveno transitorio:

*“Para los efectos del impuesto empresarial a tasa única a que se refiere la presente Ley, no serán deducibles las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, que se hayan devengado con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.”*

Con esto, se establece que las deducciones de las compras serán únicamente las que se realicen en 2008 y se paguen en ese mismo ejercicio, y las compras que se efectuaron en 2007 y se paguen en 2008, formarán parte del inventario, mismo que tal como se verá más adelante, se podrá acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única.

#### 6.4.1. DEDUCCIONES AUTORIZADAS.

El capítulo II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, nos señala cuáles son las deducciones autorizadas para efectos de esta ley.

En la exposición de motivos se señala lo siguiente:

*“Se permite deducir las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o del uso o goce temporal de bienes, que utilicen los contribuyentes para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar esta contribución empresarial, y se precisa que tratándose de la adquisición de bienes, se considera que los mismos se utilizan en las actividades citadas cuando se destinan a formar parte del activo fijo del contribuyente o de sus inventarios, para ser proporcionados con motivo de la prestación de servicios independientes o se consuman en los procesos de producción o al realizar las actividades gravadas con la contribución empresarial a tasa única.”<sup>114</sup>*

Cabe señalar que el artículo 5º de ley del IETU establece que **sólo** se podrán efectuar determinadas deducciones; además cabe mencionar que dentro de la minuta se menciona que el IETU “es un gravamen que tiene una base más amplia que el impuesto sobre la renta”. Con esto no significa otra cosa que se tienen menos deducciones que para el impuesto sobre la renta.

Algunas de estas deducciones son las siguientes:

##### **a) Compras y Gastos**

Dice el artículo 5º fracción I que serán deducibles:

*“Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que*

---

<sup>114</sup> Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

*den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.*

*No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”<sup>115</sup>*

De acuerdo a dicha fracción, se puede decir que para considerar las compras y gastos como deducciones, necesariamente *“deben dar lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU, (lo cual) significa que deberán ser pagados a los contribuyentes del IETU; toda erogación realizada a los no contribuyentes del IETU, por ende, no será deducible del IETU”<sup>116</sup>*

Al respecto se puede señalar que para que se puedan considerar como deducción para efectos del impuesto empresarial a tasa única, las compras y gastos deberán ser erogadas a contribuyentes del IETU, para lo cual, cabe aclarar que es muy diferente el decir que no son contribuyentes del impuesto a decir que sí lo son, sin embargo la misma ley los exenta, por lo que todos los pagos que se realicen a los contribuyentes exentos de esta ley, sí se podrán deducir, aunque ellos no tengan que pagar este impuesto.

Por otra parte, si bien es cierto se buscó tener una base más amplia, al final no resultó ser tan gravosa como en un principio se había propuesto, debido a que sí se permitió la deducción de gastos que sean parte de las actividades de administración, producción, comercialización y distribución, quedando básicamente las mismas deducciones que para impuesto sobre la renta con algunas excepciones.

---

<sup>115</sup> Artículo 5° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

<sup>116</sup> Ruiz Moreno José Francisco. *Tratamiento Fiscal del IETU Impuesto Empresarial a Tasa Única*, México, 2008; p. 62.

Si bien las erogaciones por sueldos y salarios y conceptos asimilados al salario no son deducibles, si lo serán a través de acreditamiento, el cual será comentado más adelante cuando se expliquen los créditos fiscales que se tienen para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

## **b) Contribuciones a cargo del contribuyente**

*“Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.*

*Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los y del impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.*

*También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”<sup>117</sup>*

Al igual que en la ley del impuesto sobre la renta, se permite la deducción de algunas contribuciones con excepción del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo; así como tampoco se permite en este caso la deducción de las aportaciones de seguridad social y de aquellos impuestos que deban trasladarse.

---

<sup>117</sup> IBIDEM.

Como excepción de lo anterior, se permiten las deducciones de los impuestos que se trasladen como son el caso del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando quienes lo causen, no sean contribuyentes de esos impuestos y por tal razón, no tengan derecho a acreditarlos.

### **c) Devoluciones, Descuentos y Bonificaciones**

*“El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.”<sup>118</sup>*

En este punto, cabe señalar que si en su momento se realizaron operaciones que generaron ingresos para efectos de esta ley, entonces cuando suceda cualquiera de estos conceptos, se podrá considerar como deducción, de lo contrario no tendría dichos efectos.

### **d) Indemnizaciones por daños y perjuicios y penas convencionales**

*“Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.”<sup>119</sup>*

---

<sup>118</sup> IBIDEM.

<sup>119</sup> IBIDEM.

En este punto es importante señalar, que esta ley no hace ninguna referencia a lo que establece la ley del impuesto sobre la renta, respecto a los ingresos que se perciban por las aseguradoras en caso de siniestros, cuando éstos se reinvierten en nuevos activos o mercancías en un plazo no mayor a 2 años.

#### **e) Creación o incremento de reservas de seguros de vida o pensiones**

*“La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.*

*Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.*

*Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.*

*Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo*

*promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.*

*Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.”<sup>120</sup>*

En resumen, con base en dicha disposición se permite la deducción de la creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social.

También las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, podrán deducir la creación o incremento de las reservas matemáticas especiales, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros.

Tratándose de las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales, es decir, el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación.

---

<sup>120</sup> IBIDEM.

Al respecto resulta importante considerar este comentario:

*“El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tengan el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.”<sup>121</sup>*

#### **f) Indemnizaciones que paguen las instituciones de seguros**

*“Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.”<sup>122</sup>*

#### **g) Premios Pagados**

*“Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.”<sup>123</sup>*

---

<sup>121</sup> IBIDEM.

<sup>122</sup> IBIDEM.

<sup>123</sup> IBIDEM.



## **h) Donativos onerosos**

*“Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”<sup>124</sup>*

Es importante señalar al respecto, que en la Comisión dictaminadora de la Cámara de Diputados, se estableció que sí se permitiría la deducibilidad de los donativos con el fin de incentivar las actividades filantrópicas, sin embargo, consideraron necesario el establecer un límite al monto en cada ejercicio para dicha deducción, con el fin de evitar que este esquema se convirtiera en una forma recurrente que permita la elusión fiscal a través de estas instituciones.

Por lo anteriormente expuesto, dicha Comisión sólo permite la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas, estableciendo un monto deducible de los donativos que puedan realizar los contribuyentes en cada ejercicio fiscal, hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio fiscal inmediato anterior, tratándose de personas morales, y en el caso de personas físicas, una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que hayan servido de base para calcular impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

## **i) Pérdidas por créditos incobrables**

*“Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para*

---

<sup>124</sup> IBIDEM.

*los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.*

*Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.*

*Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.*

*Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago.*

*El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.*

*Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.<sup>125</sup>*

---

<sup>125</sup> Artículo 5° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

## **j) Pérdidas por cuentas incobrables**

*“Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.*

*Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.”*

Se establece que las pérdidas por créditos incobrables que sufran las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito entre otros, cumpliendo los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la LISR, es decir:

- i. Que se realicen en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.
- ii. Cuidar los parámetros que se establecen según la suerte principal de los créditos.

## **k) Intereses**

Respecto a la deducibilidad de los intereses, podemos señalar que no hay una fracción dentro del artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que haga referencia expresamente a los mismos, por lo que en dado caso, los podríamos catalogar dentro de la fracción I de las erogaciones para la administración de las actividades mencionadas o en la producción,

comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

Al no existir una disposición expresa que limite la deducibilidad de los intereses, podemos verificar si pudiera existir alguna limitante dentro de los requisitos de las deducciones, para lo cual podemos observar que dentro de los requisitos, se destacan el que sean gastos estrictamente indispensables, que sean efectivamente pagados al momento de su deducción y que se cumplan con los requisitos que para su deducibilidad establece la ley del ISR.

Además de los anteriores, se prevé como requisito de deducción que la erogación corresponda a una actividad, por la que quien realiza dicha actividad esté obligado al pago del impuesto. Así lo dispone la fracción I del Artículo 6, que a la letra establece:

*“Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley. Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.”<sup>126</sup>*

Se puede resumir que, lo que esta disposición establece, es que cualquier deducción debe corresponder a una actividad gravada por el IETU para quien realiza dicha actividad.

---

<sup>126</sup> Artículo 6° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ahora cabría la pregunta ¿Cómo se define la actividad a la que corresponden los intereses?

Como es sabido, el IETU tiene como objeto del impuesto la realización de las siguientes actividades:

- Enajenación
- Prestación de Servicios Independientes
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Por lo que al parecer no habría ningún problema en que se considere como Prestación de Servicios Independientes, tal como lo establece el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que incluso el artículo 3° de la Ley del IETU así lo establece en su primer párrafo, sin embargo se tiene que considerar lo que establece este mismo artículo en su tercer párrafo:

*“Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley, ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única..”*

Ahora bien, el Diccionario Jurídico Mexicano define el término precio como:

*“Valor pecuniario en que se estima algo; cantidad que se pide por una cosa; prestación consistente en numerario, valores o títulos que un contratante da o promete, por conmutación de cosa, derecho o servicio; valor de cambio.*

*En el pago de algunos servicios y en la compraventa de bienes, la contraprestación se denomina precio por antonomasia; **en el préstamo de dinero, interés o rédito**, y en el arrendamiento de cosas, renta o alquiler.”<sup>127</sup>*

---

<sup>127</sup> AA.VV., *Diccionario Jurídico Mexicano*. Universidad Nacional Autónoma de México. 14ª ed. Ed. Porrúa. México. 2000. P. 2473.

Además de lo anterior, en la propia disposición se indica de forma explícita, que existe un precio en las operaciones de financiamiento o de mutuo; esto es, al prever la disposición que existen “intereses que no se consideren parte del precio”, se reconoce que hay intereses que sí forman parte del precio, o bien, que son en sí el precio.

De lo anterior, se puede concluir anticipadamente que “el interés es el precio que se paga por un servicio de financiamiento o por un mutuo.”

Esta disposición indica que el sistema financiero considerará como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera, mismo que es definido en la fracción II del Artículo en análisis: *“la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo”*.

Además como se vio anteriormente, el requisito de deducibilidad no establece que el prestador del servicio de financiamiento “acumule el ingreso por interés”, lo que establece es el requisito de que el gasto (interés), corresponda a una actividad por la que el prestador del servicio (institución financiera,) esté obligada al pago.

Entonces: ¿La institución financiera está obligada al pago del impuesto por la actividad de financiamiento de la cual derivan los intereses?

La respuesta es sí, lo que significa que si bien las instituciones del sistema financiero no acumulan los ingresos o deducen los gastos por intereses en forma aislada, sí están obligadas al pago del impuesto por su actividad financiera, en la parte que corresponde al margen de intermediación, el cual como ya se dijo, es la

diferencia entre ingresos y gastos por interés, lo que permite concluir que la obligación de pago del IETU por esos servicios es contundente.

En este orden de ideas se tiene que el interés que un contribuyente paga a una institución financiera, cumple el requisito de deducibilidad que establece que el prestador del servicio del cual deriva el interés, esté obligado al pago del impuesto.

Por lo anterior, se puede concluir en primera instancia, que las operaciones de financiamiento o de mutuo por el que haya pago de intereses y que no formen parte del precio, no serán deducibles, sin embargo es evidente que el gasto por intereses es una erogación deducible de acuerdo a lo que se señaló anteriormente y que bastará con cumplir con los demás requisitos de deducibilidad, para que ésta proceda, por lo que en el caso de que la empresa esté apalancada con créditos del sistema financiero, podría ser una buena opción acudir al juicio de amparo bajo este sustento.

#### 6.4.2.- REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.

En lo que respecta a los requisitos de las deducciones, éstos se regulan en el artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de los cuales los más destacados son los siguientes:

1. Que las erogaciones que se efectúen correspondan a alguna de las actividades por las que son objeto de éste impuesto, y que el enajenante sea también sujeto del mismo.
2. Ser estrictamente indispensable para la realización de las actividades a que se refiere esta Ley, por las que se deba pagar el IETU.

En correlación con la exposición de motivos del dictamen elaborado por la Cámara de Senadores, se enunció:

*“... Se establece como requisito de las deducciones el que deben tratarse de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades de los contribuyentes y que sean objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como que hayan sido efectivamente pagadas en el momento de su deducción, incluso cuando se trate de deducciones para el cálculo de los pagos provisionales”<sup>128</sup>*

3. Que hayan sido pagadas efectivamente al momento de su deducción.
4. Que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del ISR.

Asimismo la Cámara de Senadores enuncia en la exposición de motivos:

*“El Principio general de las deducciones es que versen sobre actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, siempre y cuando cumplan con los requisitos de deducibilidad que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para su deducibilidad, aun cuando existen excepciones como lo es el caso de los requisitos que debe reunir la documentación comprobatoria para que proceda su deducción.”<sup>129</sup>*

---

<sup>128</sup> Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, con Proyecto de decreto de Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

<sup>129</sup> IBIDEM.



No hay que perder de vista que uno de los requisitos de deducibilidad que señala la LISR, consiste en que las deducciones sean estrictamente indispensables, a lo cual por interpretación de los tribunales, dichas erogaciones son aquellas que se tienen que efectuar para que el contribuyente pueda realizar su objeto social o que le permitan la obtención de los ingresos, afectos a dicho impuesto.

Por tal motivo se puede señalar que si bien es cierto que la intención del IETU es gravar a los ingresos, también lo es que además de ello pretende gravar la retribución a los factores de la producción, por lo que entonces surge la pregunta ¿Qué pasa con el principio tributario de capacidad contributiva? Ello en razón de que la capacidad económica debe ir de la mano con lo legal, además económicamente, sin retribución a los factores de la producción, difícilmente habrá bienes o servicios que producir, situación que podría inhibir la productividad y competitividad de las empresas.

5. Que tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, compruebe que se cumplieron los requisitos para su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables.

Cabe aclarar ciertos aspectos que resultan interesantes con respecto a los requisitos que deben tener las erogaciones que se realicen con el fin de poder hacerlos deducibles, como son:

- Que las erogaciones deberán cumplir con los requisitos de las deducciones, es decir, que hayan sido efectivamente pagadas, cumpliendo con las reglas del pago referidos anteriormente.

- Que las erogaciones efectuadas deben cumplir con los mismos requisitos de deducibilidad que para el ISR.
- Que cuando las erogaciones sean parcialmente deducibles para el ISR, también lo serán para efectos del IETU, ya sea en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la citada Ley.
- Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.
- *“Se elimina aquellas que proceden de un determinado porcentaje de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en unidades fijas con base en unidades de medida, autorizadas mediante reglas de carácter general”<sup>130</sup>*

#### 6.5.- RÉGIMEN TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Una vez que se han analizado los elementos del Impuesto Empresarial a Tasa única, se considera oportuno señalar algunas repercusiones fiscales de dicho impuesto, específicamente en cuanto al régimen de transición de la Ley así como el Decreto de Beneficios Otorgado por el Ejecutivo, el día 05 de noviembre de 2007.

Cabe mencionar por lo tanto que en este apartado, se presentarán los diversos créditos que se establecen para el Impuesto Empresarial a Tasa Única,

---

<sup>130</sup> Camacho Fuerte Raúl. Análisis Integral del IETU y del IDE 2008. TEGRA. México. 2008. p. 45.

los cuáles conforman las principales repercusiones fiscales de dicho impuesto en aplicación.

#### 6.5.1.- IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO.

Se considera oportuno comenzar con la mecánica de determinación del impuesto empresarial a tasa única, con el fin de dejar sentadas las bases para pasar directamente al régimen de transición.

Señala la ley que el impuesto se calculará por ejercicios y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, homologando el plazo para presentar la declaración anual con la del Impuesto Sobre la Renta, el cual es para ambos el 31 de marzo.

Para el caso de los contribuyentes personas morales que tributen conforme al Régimen Simplificado, efectuarán su pago de la siguiente manera:

- Se calculará y en su caso, pagará por cuenta de cada uno de sus integrantes.
- Salvo en los casos que de conformidad con la LISR el integrante haya optado por cumplir con sus obligaciones en forma individual

El IETU del ejercicio se deberá determinar aplicando la siguiente fórmula:

Totalidad de ingresos percibidos por las actividades gravadas

(-) Deducciones Autorizadas

(=) Base Gravable

(x) Tasa del IETU

(=) IETU del Ejercicio

Ahora bien, para efectos del pago provisional, se establece que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas; el plazo para presentarlas será el mismo que se establece para la declaración anual de ISR.

Para el caso de que los contribuyentes sean personas morales que tributen conforme al Régimen Simplificado, efectuarán su pago de la siguiente manera:

- Se calculará y en su caso, pagará por cuenta de cada uno de sus integrantes.
- Salvo en los casos que de conformidad con la LISR el integrante haya optado por cumplir con sus obligaciones en forma individual

El pago provisional de determinará de la siguiente manera:

	<b>Concepto</b>
	Totalidad de los ingresos percibidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
Menos:	Deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo
Menos:	Deducción adicional por las erogaciones que se efectúen por <b>inversiones nuevas</b> adquiridas en el periodo comprendido del 1/sep al 31/dic de 2007.
Igual:	<b>Base</b>
Por:	Tasa
Igual:	<b>Impuesto Empresarial a Tasa Única causado</b>
Menos:	Créditos Fiscales Aplicables
Igual:	<b>Pago Provisional del Impuesto a Tasa Única (IETU)</b>

Cabe señalar que en el artículo quinto transitorio de la LIETU, se establece una deducción adicional, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio, como para los pagos provisionales, por las erogaciones que se efectúen en **inversiones nuevas**, adquiridas en el periodo comprendido del 1° de septiembre de 2007 al 31 de diciembre de 2007.

Esta deducción adicional será comentada con mayor detenimiento más adelante y se señalará su procedimiento.

#### 6.5.2.- ACREDITAMIENTOS CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO.

Tal como se ha analizado a detenimiento, la ley del impuesto empresarial contempla pocas deducciones o por lo menos, no son las mismas que están consideradas como tales en la ley del Impuesto Sobre la Renta, por tal motivo los contribuyentes tienen una serie de acreditamientos que podrán disminuir al impuesto empresarial a tasa única a cargo en el periodo, los cuales son los siguientes:

- El crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la LIETU, respecto a un crédito por deducciones mayores a los ingresos del ejercicio.
- Acreditamiento por las erogaciones efectivamente pagadas por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley de ISR (De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) así como por las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente.
- Una cantidad equivalente al ISR propio del ejercicio.

A efecto de precisar este punto, se considera importante señalar lo que se debe entender por ISR propio del ejercicio:

- a) El efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) El Impuesto a los depósitos en efectivo
- c) Cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, debido a que se

trata de una forma de extinguir la obligación que tiene el contribuyente con el fisco.

- d) También se establece el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del ISR (Dividendos), siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única.
- e) En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, gravados por el impuesto empresarial a tasa única, se considerará ISR propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. Este ISR no podrá ser mayor al ISR acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del ISR.
- f) El artículo décimo séptimo transitorio de la LIETU establece literalmente lo siguiente:

*“Para los efectos del sexto párrafo del artículo 8 de esta Ley, para el ejercicio fiscal de 2008, los contribuyentes podrán considerar como impuesto sobre la renta propio por acreditar el efectivamente pagado en los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no se haya acreditado con anterioridad contra el impuesto sobre la renta.”<sup>131</sup>*

Es decir, también se podrá considerar el ISR pagado en dividendos que corresponda a los ejercicios de 2006 y 2007.

- Pagos Provisionales del IETU efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

---

<sup>131</sup> Artículo Décimo Séptimo Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

- Crédito Fiscal actualizado, que se contempla en el artículo sexto transitorio, aplicable en el ejercicio por inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007

Sin embargo estos acreditamientos cuentan con algunas limitantes que se precisan a continuación:

- Respecto a la limitante establecida en la Ley de que no se considere efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamiento o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, es importante mencionar que esta limitante es aplicable principalmente a los AGAPES, tanto personas físicas como personas morales, lo anterior por la reducción de la tasa de ISR aplicable a dichos contribuyentes.
- Algo que es importante señalar es que el derecho al acreditamiento de ISR propio es hasta el monto del IETU a cargo del mismo ejercicio, y en caso de que exista un remanente, en virtud de que el ISR sea mayor al IETU, éste se perderá.

Aunado al punto anterior, se puede analizar que el hecho de que la Ley del IETU contemple una gran cantidad de acreditamientos en lugar de simplemente considerarlos como una deducción, trae como consecuencia que los mismos, a diferencia de la deducción, sólo se podrán acreditar hasta por el monto del impuesto causado. Además es importante mencionar que existe un orden en el cual se pueden acreditar cada uno de los créditos fiscales que se contemplan tanto en la ley, como en los artículos transitorios y en el Decreto publicado el 5 de noviembre de 2007.

Con todo esto, lo que buscó el legislador es que en lugar de que todos estos conceptos generen una pérdida para efectos del IETU, la cual se podría generar al considerarlos como deducciones, sólo disminuyan el impuesto causado pero hasta



por el monto del mismo, por tal razón, se considera que todas las erogaciones que realicen los contribuyentes y que están contempladas como acreditamiento, en realidad no se deducirán en ningún momento, lo cual resulta injusto para dicho contribuyente.

### 6.5.3.- CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS.

El artículo 11 de la LIETU, establece que cuando las deducciones autorizadas del IETU sean mayores a los ingresos gravados en el ejercicio de que se trate, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal.

Cabe señalar que este crédito fiscal solamente se podrá determinar hasta el final de ejercicio, el cual deberá manifestarse en la declaración anual del ejercicio.

Esta cantidad consiste en una cantidad equivalente al monto que resulte de multiplicar la tasa vigente del IETU, por la diferencia que resulte entre las deducciones autorizadas y los ingresos gravados, en los siguientes términos:

Ingresos gravados para IETU

- (-) Deducciones autorizadas para IETU
- (-) Deducción adicional de inversiones del último cuatrimestre de 2009
- (=) Diferencia
- (x) Tasa para 2009
- (=) Crédito Fiscal

- a) El crédito fiscal que se determine, al igual que las pérdidas para efectos del ISR, podrá acreditarse contra el IETU del ejercicio, así como contra los pagos provisionales, en los últimos 10 ejercicios hasta agotarlo.
- b) El monto del crédito fiscal podrá acreditarse por el contribuyente contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. Esta cantidad que se acredite contra el ISR ya no podrá acreditarse contra IETU ni solicitarse en devolución.
- c) El monto del crédito fiscal determinado podrá actualizarse de la siguiente manera:

Primeramente desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se determinó el crédito fiscal hasta el último mes del mismo ejercicio.

Posteriormente el crédito fiscal determinado en ejercicios anteriores actualizado pendiente de acreditar, se actualizará desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se acreditará.

- d) Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores.
- e) El derecho al acreditamiento previsto en este artículo es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.
- f) En el caso de escisión, el acreditamiento se podrá dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar.

- g) Este crédito fiscal se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales.

Cabe señalar que en ocasiones este impuesto podría resultar tan incongruente, que así como un contribuyente pudiera generar una pérdida en el ejercicio para efectos del IETU, otro podría generar un IETU mayor a la utilidad fiscal para efectos de ISR, lo cual sería muy incongruente y fuera de toda proporción, sobre todo en ciertos giros específicos como pudiera ser el caso de los desarrolladores inmobiliarios.

#### 6.5.4.- CRÉDITO FISCAL POR EL PAGO DE SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Como se señaló anteriormente, en el artículo 5° de LIETU se establece que todas las erogaciones correspondientes al Capítulo I del Título IV de la LISR, no serán deducibles para efectos del IETU, lo cual sin lugar a dudas perjudica a muchas empresas donde su principal erogación es el pago de salarios.

Sin embargo a través de la misma ley, se permite un acreditamiento por concepto de pagos de salarios, conceptos asimilados y aportaciones de seguridad social bajo ciertas características:

*“Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por*

*los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.”<sup>132</sup>*

Por tal razón, se debe considerar como parte de este acreditamiento, todos los conceptos que se consideren como pago de salarios que sean gravados para la ley del impuesto sobre la renta, es decir, que no sólo el concepto de salarios que se señalan en una nómina, sino todas las demás percepciones que estén gravadas para efectos del Impuesto Sobre la Renta, como pudieran ser compensaciones, gratificaciones, horas extras en la parte que grava para ISR, bonos, etc.

A su vez, las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en México.

Ahora bien: ¿Qué se debe entender por aportaciones de seguridad social?

En la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se establece literalmente lo siguiente:

*“II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”<sup>133</sup>*

En primera instancia parece ser que aunque no se permita la deducción de sueldos y salarios, ni las aportaciones de seguridad social, con el hecho de que se tenga este crédito fiscal, parece no haber ninguna repercusión, sin embargo a continuación se presentan los siguientes ejemplos:

---

<sup>132</sup> Artículo 8° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

<sup>133</sup> Artículo 2° fracción II del Código Fiscal de la Federación

	<b>Concepto</b>	<b>Ejemplo "A"</b>	<b>Ejemplo "B"</b>
	<b>Ingresos gravados del ejercicio</b>	<b>100,000</b>	<b>100,000</b>
(-)	<b>Deducciones autorizadas del Ejercicio</b>	<b><u>60,000</u></b>	<b><u>60,000</u></b>
(=)	<b>Base Gravable</b>	<b>40,000</b>	<b>40,000</b>
(x)	<b>Tasa ejercicio 2008</b>	<b><u>16.5%</u></b>	<b><u>16.5%</u></b>
(=)	<b>IETU causado del ejercicio 2008</b>	<b>6,600</b>	<b>6,600</b>
(-)	<b>Crédito fiscal del artículo 11</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
(-)	<b>Acreditamiento por pagos de salarios, de conceptos asimilados y de aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en México</b>	<b><u>4,200</u></b>	<b><u>7,900</u></b>
(=)	<b>Subtotal</b>	<b>2,400</b>	<b>0</b>

Derivado de lo anterior, en el ejemplo "A" no existe ningún problema porque el crédito fiscal es menor al impuesto causado en el periodo, sin embargo en el caso del ejemplo "B" el crédito es mayor que el impuesto causado, pero sólo se podrá aplicar una cantidad igual al impuesto causado, perdiendo la diferencia que resulte, situación que obviamente perjudica a los contribuyentes que se encuentren en tal supuesto.

Además se deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

Este acreditamiento se podrá efectuar en el ejercicio fiscal de que se trate ya sea para efectos del cálculo anual o para efectuarse en los pagos provisionales.

Durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicó el factor de 0.165, durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplica el factor de .17 y a partir del ejercicio fiscal de 2010 se aplicará el factor de 0.175.

El mencionado acreditamiento, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

Y en el supuesto, de que al determinar el resultado del ejercicio resulten ser mayor las deducciones que los ingresos de ese ejercicio, entonces se perderá el derecho a aplicar dichos acreditamientos y por ende, no serán deducibles los sueldos y salarios ni las aportaciones de seguridad social para ese ejercicio, situación que para el caso de Impuesto Sobre la Renta, sí generaría una pérdida fiscal mayor, por considerarse parte de las deducciones autorizadas.

#### 6.5.5.- CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES.

##### 6.5.5.1.- INVERSIONES ADQUIRIDAS DE 1998 A 2007.

El artículo sexto transitorio de la LIETU establece que para las inversiones que se hayan adquirido desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007 y que para la ley sean deducibles, los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única, en cada ejercicio fiscal y contra los pagos provisionales durante diez ejercicios siguientes.

Dentro de la minuta de la Cámara de Senadores, se establece que se otorga un esquema para deducir las inversiones que se hayan efectuado en

activos fijos, por lo que se establece un régimen de transición para los activos fijos que se hayan adquirido antes de la entrada en vigor de la LIETU.

El crédito podrá efectuarse por un periodo de diez años y hasta por un monto del 5% del saldo por deducir actualizado multiplicado por la tasa aplicable al ejercicio que corresponda. Para los pagos provisionales se considerará una doceava parte del resultado que se obtenga conforme al procedimiento anterior.

- a) Ahora bien, al respecto se tiene que considerar que esta ley establece que la base será mediante flujo de efectivo, por lo tanto los activos que hayan sido adquiridos en este periodo del 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, tendrán que estar efectivamente pagados, de lo contrario, la parte que no haya sido pagada, no se considerará en esta mecánica, sino que se deducirá cuando se pague.
- b) Este acreditamiento no será aplicable a activos nuevos, debido a que esos activos se contemplan en el artículo quinto transitorio de la LIETU, los cuales se verán más adelante.
- c) Una vez que el activo deje de ser útil o se venda antes del ejercicio fiscal de 2018, el contribuyente dejará de aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar de ese activo, es decir que aparte de que no se va a poder deducir al 100% el saldo al 31 de diciembre de 2007 de éstos activos, cuando se vendan se perderá el derecho de seguir deduciendo la parte aún no deducida correspondiente al 5% por los ejercicios posteriores.
- d) Cuando el contribuyente no acredite el mencionado crédito fiscal en el ejercicio en el que tenga derecho a hacerlo, no lo podrá hacer en ejercicios posteriores.
- e) El acreditamiento deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o de los pagos provisionales según corresponda.

En el caso de fusión o escisión de sociedades, la disposición establece en el artículo séptimo transitorio lo siguiente:

*“Tratándose de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión continuará aplicando, en los mismos términos y condiciones establecidos en el artículo sexto transitorio de esta Ley, los créditos fiscales pendientes de aplicar correspondientes a las sociedades que se fusionan, que hayan determinado conforme al citado artículo. Para estos efectos, la sociedad que subsista o surja con motivo de la fusión deberá identificar los créditos fiscales de manera individual y por separado de sus propios créditos.*

*En el caso de escisión de sociedades, las sociedades escindentes y escindidas se dividirán los créditos pendientes de aplicar a que se refiere este artículo, en la proporción en la que se dividan entre ellas las inversiones y la suma del valor de los inventarios. Para estos efectos, las sociedades escindentes y escindidas deberán identificar los créditos fiscales de manera individual y por separado de sus créditos propios.”<sup>134</sup>*

#### **6.5.5.2.- INVERSIONES ADQUIRIDAS DE SEPTIEMBRE A DICIEMBRE DE 2007.**

El artículo quinto transitorio establece la disposición de deducir, adicionalmente, las erogaciones efectuadas en inversiones nuevas, que para estos efectos, se consideran aquellas que por primera vez se utilizan en México, adquiridas de septiembre a diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones.

La parte de las erogaciones por estas inversiones nuevas, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007, serán deducibles conforme se paguen.

---

<sup>134</sup> Artículo Séptimo Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única



## CAPÍTULO SIETE

### ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

A lo largo de esta investigación se analizó la necesidad que tiene el estado de allegarse de recursos financieros suficientes que le permitan cumplir con sus funciones para lograr sus fines los cuales se engloban en el bienestar de la sociedad, y que una de las formas de hacerlo es principalmente a través de los impuestos, pero dichos impuestos deben cumplir con los principios establecidos en el artículo 31 fracción IV de la constitución política de los estados unidos mexicanos. A continuación se presentan algunos puntos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en los cuáles se advierten violaciones a dicho precepto constitucional.

#### 7.1.- LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y LOS INVENTARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.

##### 7.1.1.- RESPECTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Tal como ya se ha presentado en esta tesis, el artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece la posibilidad de efectuar la deducción de erogaciones que correspondan a **adquisición de bienes**, que se utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1º de esa Ley. De conformidad con lo establecido en tal precepto, las erogaciones que realicen los sujetos del impuesto, con motivo de la **adquisición de bienes** que se utilicen para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación del pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única, serán deducibles, siempre y cuando se encuentren efectivamente pagadas, tal como lo dispone el artículo 6º fracción III del mismo ordenamiento.

Tal disposición resulta congruente con la exposición de motivos analizada en la cual, se argumentaba que el impuesto empresarial a tasa única no

desalentaría la inversión, sino que por el contrario la activaría, en razón de que la adquisición de bienes sería deducible.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 1º de la Ley, la enajenación de bienes genera la obligación del impuesto respecto del ingreso que reciba quien eroga, al momento de que la mercancía vendida le sea efectivamente pagada.

En ese sentido, los inventarios adquiridos al 31 de diciembre de 2007, es decir, las mercancías adquiridas antes de la entrada en vigor del impuesto empresarial a tasa única, efectivamente pagadas, no podrían deducirse de conformidad con dicho precepto, toda vez que se considera que los mismos, no fueron efectivamente pagados a partir del inicio de vigencia de la Ley.

No obstante lo anterior, el ordenamiento obliga a que, en el momento en que se realice la enajenación de mercancías que correspondan a inventarios al 31 de diciembre de 2007 y sean efectivamente pagadas en el ejercicio fiscal del 2008, en ese momento, el monto de la prestación efectivamente pagada, se considera ingreso para efectos del IETU.

Ello en razón de que la ley no distingue si la enajenación proviene de un bien adquirido en un ejercicio anterior, dado que basta que la enajenación se realice a partir de la entrada en vigor de dicha ley, para que el ingreso efectivamente pagado por la misma, sea objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Esta consideración se estima contraria al principio de proporcionalidad de las contribuciones, toda vez que el considerar que las mercancías adquiridas con anterioridad al inicio de la entrada en vigor de la ley, al momento de su enajenación sean objeto del impuesto y no permitir su deducción, trae por consecuencia que no se parta de la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado.

Es decir, tal como se explicó ya con anterioridad para que una contribución cumpla con el principio de proporcionalidad, debe ser congruente con la capacidad contributiva del sujeto obligado y para ello, deberá contemplar tanto el impacto positivo que grava, así como el detrimento negativo que implican las actividades por las cuales se debe de pagar el impuesto.

En ese sentido, si la Ley del IETU considera que las mercancías adquiridas con anterioridad al ejercicio fiscal del 2008, al momento de su enajenación serán objeto del pago del impuesto, no puede desconocer los montos que los contribuyentes tuvieron que erogar para adquirir las mismas. Máxime que la adquisición de mercancías genera erogaciones que son estrictamente indispensables para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación del pago del impuesto.

Por lo tanto, a efecto de respetar la capacidad contributiva del sujeto, la ley del IETU debió considerar que las erogaciones de dichas mercancías, **efectivamente pagadas**, pudieran ser deducibles para efectos del pago del impuesto empresarial a tasa única, al momento en que se efectúe la enajenación de las mismas.

Ello bajo el razonamiento de que dichas erogaciones por adquisición de mercancías y que constituyen el inventario del sujeto obligado, están en relación directa con la base gravable de la contribución y por lo tanto, con la verdadera capacidad contributiva del contribuyente. En consecuencia, deben considerarse como “deducciones necesarias”.

Ley del IETU, provoca que no se parta de una verdadera y real capacidad contributiva del sujeto obligado.

El segundo aspecto que es importante considerar, está relacionado con el hecho de que el 05 de noviembre de 2007 se publicó en el Diario Oficial de la

Federación el ***Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única***, a través del cual el Ejecutivo otorgó un estímulo fiscal en relación con los inventarios.

Así en el artículo 1º de dicho Decreto estableció un estímulo consistente en un crédito por el inventario referido pero hasta un cierto límite.

De acuerdo a lo establecido en ese estímulo fiscal, a los contribuyentes que cuenten con inventarios al 31 de diciembre de 2007, cuyo costo de lo vendido sea deducible para efectos del impuesto sobre la renta, siempre y cuando no se hubiese deducido dicho costo en su totalidad para efectos de ese impuesto, se les otorgará un **crédito fiscal** que podrán aplicar contra el impuesto empresarial a tasa única.

Dicho crédito sin embargo, que tiene el carácter de crédito y no de deducción para efectos de IETU, al momento de la enajenación de inventarios, generaría cantidad a pagar por concepto de IETU; contra dicho pago, podrá acreditarse hasta un 6% anual por los diez ejercicios siguientes, lo cual representa en el mejor de los casos, un **60%** del valor total de los inventarios.

Por lo tanto, el punto de discusión radica en dilucidar si los inventarios correspondientes al 2005, 2006 y 2007 que no han sido vendidos y que no han sido deducidos, deben considerarse como deducibles para efectos del IETU.

En ese sentido, se considera que el hecho de que se **limite su acreditamiento a un 60%**, resulta contrario al principio de proporcionalidad, toda vez que se deja de atender que dichos inventarios, respecto de los cuales no se ha efectuado deducción y que representan bienes necesarios para la consecución de los ingresos que grava la ley, no se acreditarán al 100%, lo cual a parte de

representar una pérdida económica del 40% respecto del valor de dichos inventarios, vulnera la garantía de proporcionalidad.

Más aun, se considera que el hecho de que sean considerados como “crédito” y no como deducción, también genera perjuicio al contribuyente, dado que se insiste, las erogaciones que se realizan por concepto de adquisición de mercancías, son deducciones necesarias y no sólo meros gastos respecto de los cuales la autoridad administrativa pudiera en todo caso, determinar si las considera como créditos para el particular.

De ser deducciones “necesarias”, éstas serán inherentes al objeto del impuesto; de ser créditos, son variables y quedan sujetas al arbitrio de la autoridad administrativa.

Por estas razones, se considera que tales disposiciones son contrarias al principio de proporcionalidad y en consecuencia, será a través del Juicio de Amparo como pueden impugnarse las mismas, tanto por la omisión de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al no prever lo respectivo a dichos inventarios, así como por la limitación que establece el Decreto del 05 de noviembre, al no permitir la deducción total del inventario, sino solo el acreditamiento de un 60% del valor del mismo.

A este respecto, resulta conveniente considerar la jurisprudencia y ejecutoria relativa a la inconstitucionalidad de la limitación de deducción de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en la cual se declaró inconstitucional que se limitará su deducción a un porcentaje.

**“RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** Al establecer el citado precepto que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que afecta la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que al no comprender en su totalidad la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, no se le permite efectuar una deducción lícita que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen. Ello es así en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a contribuir al gasto público de conformidad con una situación económica y fiscal que no necesariamente refleja la capacidad contributiva real del sujeto obligado, toda vez que se le impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los **pagos realizados por la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, al igual que los salarios, constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de aquélla, de ahí que se afecte su capacidad económica y, por ende, la contributiva. Lo anterior se robustece si se toma en cuenta que el reparto de utilidades es un sistema obligatorio para el patrón por mandato constitucional y legal, el cual no se vincula necesariamente al aumento en la productividad, sino sólo a la generación de dichas utilidades, por lo que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de los factores de la producción, a saber, el trabajo.**

#### **7.1.2.- RESPECTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

Desde otro punto de vista, se considera que tal disposición también es violatoria del principio de equidad de las contribuciones, en razón de que al no permitirse la deducción de la adquisición de inventarios al 31 de diciembre de 2007 e incluso, al considerárseles vía Decreto como “créditos”, resulta inequitativo respecto de aquellas adquisiciones que se realicen en el ejercicio fiscal del 2008.

Lo anterior se explica en el sentido de que el único elemento que se toma en cuenta para determinar un tratamiento distinto, es el de la temporalidad de adquisición, es decir, el momento en que fueron adquiridas.

En ese sentido, a mi parecer, las cantidades que un sujeto pagó por adquirir mercancías no obstante que dicha adquisición se hubiese realizado en el ejercicio fiscal 2007 o en anteriores, están en relación directa con la capacidad contributiva del sujeto y en relación directa con las actividades que grava el impuesto empresarial a tasa única, toda vez que al momento en que dichas mercancías se enajenen, generarán cantidad a pagar por el mismo.

Luego entonces, tanto para el que adquirió en 2007 y enajena en 2008, así como para aquél que adquiere en 2008 y enajena en ese ejercicio o en otros distintos, las cantidades que pagó para adquirir esas mercancías están en relación directa con las actividades que grava el impuesto y por lo tanto, deben tener un tratamiento idéntico por la ley, dado que ambas tienen un mismo origen y un mismo destino.

En ese sentido, desde mi perspectiva resulta contrario al principio de equidad el hecho de que la adquisición de inventarios a 2007 se les considere créditos y se limite el porcentaje de acreditamiento, no obstante que a las mercancías adquiridas a 2008, se les otorgue el carácter de deducciones, pudiéndose deducir al 100%.

## *7.2.- LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y LAS INVERSIONES.*

Uno de los puntos medulares del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tiene que ver con las inversiones, las cuales, desde la exposición de motivos del Legislador, así como desde la óptica del Ejecutivo, no se afectarían en lo absoluto sino que por el contrario, se potenciarían dadas la mecánica y la aplicación del nuevo impuesto.

En mi opinión, lo dispuesto por la Ley del IETU, así como por el Decreto que otorga diversos beneficios, son contrarios al artículo 31 fracción IV constitucional, por lo que ve al tema de las inversiones.

Tal como ya se ha referido, el artículo 5º La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece las deducciones autorizadas de ley, siempre y cuando cumplan con los requisitos señalados en el artículo 6º del mismo ordenamiento.

Así pues, en su fracción I, el artículo 5 regula lo siguiente:

***Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:***

***I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.***

Si bien es cierto que dicho precepto no señala de manera expresa que las inversiones serán deducibles para efectos de impuesto empresarial a tasa única, también lo es que las disposiciones transitorias de dicha ley, específicamente en sus artículos quinto y sexto, se reguló lo relativo a las inversiones.

De lo dispuesto en los artículos transitorios, se desprenden tres tratamientos distintos en relación al tema de las inversiones:

- a) Por aquellas inversiones adquiridas desde el 1º de enero de 1998 hasta el 1º de Diciembre de 2007, podrá aplicarse un crédito fiscal equivalente a 5%



del saldo pendiente de deducir, hasta por los 10 ejercicios siguientes. Por lo tanto, el saldo pendiente de deducir, podrá acreditarse hasta por un máximo del 50% de las cantidades efectivamente pagadas por esa adquisición de inversiones.

- b) Las inversiones **nuevas** adquiridas entre el 1º de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, serán **deducibles hasta el 100% del monto de la erogación** efectivamente pagada. Dicha deducción (no crédito) se realizará en los tres ejercicios fiscales siguientes deduciendo una tercera parte en cada uno de ellos. Por lo tanto, por el sólo hecho de haberlas adquirido en ese periodo, el monto de las erogaciones por las inversiones será deducible al 100%.
  
- c) Las inversiones pagadas a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, serán deducibles al 100%.

De las anteriores consideraciones se desprenden a mi parecer, diversos aspectos que resultan violatorios del artículo 31 fracción IV constitucional, en cuanto a sus principios de proporcionalidad y equidad.

#### 7.2.1.- RESPECTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Tal como se ha precisado, la ley considera que en general el monto de las erogaciones efectivamente pagadas en razón de inversiones, será deducible en su totalidad. Ello desde el momento de la entrada en vigor de la Ley en comento.

No obstante lo anterior, las inversiones adquiridas con anterioridad al 1º de septiembre al 31 de diciembre de 2007, no tienen el carácter de deducción y al considerarse como “crédito”, sólo podrán acreditarse hasta un máximo de 50% del saldo pendiente por deducir, para efectos del impuesto sobre la renta.

Lo anterior se considera violatorio del principio de proporcionalidad de las contribuciones, en tanto que no se permite la deducción de las cantidades erogadas con motivo de la inversión, no obstante que las mismas resultan ser de conformidad con la ley del IETU, erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades que generan el pago del impuesto. Y consideramos que existe esta violación, porque no obstante que se permite acreditar el monto pendiente por deducir, dicho acreditamiento está limitado a un 50% de su totalidad, no obstante que la erogación que realizó el particular en su momento, no se hizo al 50% como la ley lo estima.

Ahora bien, el punto de discusión se encuentra en dilucidar si efectivamente las inversiones deben considerarse como deducciones, es decir, si están directamente relacionadas con erogaciones estrictamente indispensables.

La ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a efecto de entender el concepto de inversiones remite a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En dicha Ley, el concepto de las Inversiones se encuentra precisamente en el capítulo de “deducciones” y, en ese sentido, la inversión por su naturaleza, constituye un elemento que se encuentra relacionado con el patrimonio del sujeto obligado del impuesto que se ve disminuido por la erogación que implica una inversión, pero que a su vez, la utiliza para el curso normal de las actividades por las cuales se genera el impuesto.

En ese sentido, si bien las inversiones tienen reglas especiales a efecto de su deducción, las mismas podrían considerarse en términos generales como deducciones, con las limitantes porcentuales que la ley del impuesto sobre la renta establece. Lo anterior se encuentra regulado en el Capítulo II, Sección II, del Título II de dicho ordenamiento, que en términos generales define como inversión lo siguiente:

**Artículo 37.** *Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.*

*El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje....*

*Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por esta Ley.*

**Artículo 38.** *Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:*

Los artículos 39 (por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos), 40 (por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien); 41 (Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el

artículo anterior) establecen los porcentajes máximos de deducción según el tipo de inversión de que se trate.

Por lo tanto en términos generales, las inversiones son consideradas deducibles, toda vez que están relacionadas directamente con la fuente de riqueza y con las actividades que generan la obligación de pago del impuesto, es decir, están directamente relacionadas con la capacidad contributiva del sujeto obligado.

En ese sentido y si bien es cierto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece límites a la deducción de las inversiones, ello se da en razón que el objeto del impuesto de dicha ley lo es la riqueza y por lo tanto, una inversión representa una erogación que efectivamente provocó detrimento en la riqueza real del sujeto obligado a dicho impuesto. No obstante, dicha inversión en algunos supuestos, no puede considerarse estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades por las cuales se genera el impuesto.

Sin embargo, en tratándose de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y tal como ya ha sido expuesto en esta tesis, el objeto de dicha Ley son los ingresos que se generen por la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce de bienes, relacionados según la exposición de motivos, con el factor de producción.

En ese sentido, de conformidad con el objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, consideramos que específicamente para dicha Ley, las inversiones no representan únicamente una “erogación” accidental, sino una erogación **estrictamente indispensable** para generar las actividades por las cuales se ocasiona la obligación de pago del impuesto. Máxime que para la Ley las inversiones son deducibles.

En esas circunstancias, se considera que el hecho de que no se permita la deducción de la inversión, por el hecho haberse realizado con anterioridad al 1º de

septiembre del 2007, es lo que ocasiona que la norma sea contraria al texto constitucional en cuanto que no se contempla la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado.

Ahora bien, el hecho de que se limite la inversión a un **50%** del saldo pendiente por deducir, deviene en no contemplar la capacidad contributiva del sujeto y ello precisamente entendiendo que la inversión para efectos del impuesto empresarial a tasa única, dado su objeto y la finalidad de la misma, representa una **erogación estrictamente indispensable para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación de pago del impuesto**, es decir, las inversiones son un factor que repercute directamente en la productividad y en la generación de ingresos de las empresas.

En ese sentido, tanto la imposibilidad de deducir las inversiones efectuadas con anterioridad al 01 de septiembre de 2007, así como la limitación del porcentaje de acreditamiento de las mismas, deviene en inconstitucional la ley del impuesto empresarial a tasa única, porque con dicha prohibición y limitación, no se contempla la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado.

#### 7.2.2.- RESPECTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Desde otro punto de vista, se considera que estas disposiciones transgreden el principio de equidad de las contribuciones, toda vez que se otorga un trato diferenciado sin que exista justificación objetiva alguna para ello.

Tal como se ha expuesto anteriormente, tratándose de empresas que tengan saldos de inversiones pendientes de amortizar adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, se les otorga un crédito fiscal por dicho saldo que podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única, en los 10 ejercicios siguientes y hasta un porcentaje del 5% del monto total.

No obstante lo anterior, por lo que hace a **las inversiones nuevas** adquiridas entre el **1° de septiembre de 2007 y el 31 de diciembre de 2007** e incluso, en general por cualquier inversión que se adquiriera a partir del 1 de enero de 2008, se permite la **deducción de las mismas** (no de crédito) **al 100%** de la contraprestación pagada por las inversiones de que se trate, misma que será aplicada en una tercera parte respectivamente en los tres ejercicios siguientes.

En ese sentido, el criterio de distinción de tratamiento de ambas inversiones, no responde a una justificación objetiva que permita dicha distinción.

Lo anterior, porque es importante recordar que previo a la aprobación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la población y específicamente el sector empresarial, sentía incertidumbre por las repercusiones de dicho impuesto y por lo tanto, una de las acciones de prevención de tal sector, fue el detener las inversiones.

Por esta razón, el hecho de otorgar un tratamiento especial para las inversiones adquiridas en ese periodo de tiempo, es decir, del 1° de septiembre de 2007 al 31 de diciembre de 2007, respondía más bien a una finalidad política (que se denomina extrafiscal), finalidad que aun y cuando está permitida, necesariamente debe responder y ajustarse al precepto constitucional citado.

En ese sentido, el tratamiento diferenciado que se otorga en la ley, no encuentra sustento ni justificación que lo permita y por esa razón, es contrario al principio de equidad de las contribuciones. Es decir, ¿Porqué las inversiones realizadas entre el 1° de Septiembre y el 31 de diciembre de 2007, pueden deducirse en su totalidad y las adquiridas con anterioridad a esa fecha no?; ¿Por qué a estas últimas se les otorga el carácter de deducciones y a las anteriores sólo acreditables

Véase pues el trato diferenciado que no responde más que a un elemento de temporalidad que en nada puede justificar la tal distinción.

Por otro lado, ¿qué sucede con las inversiones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998? De acuerdo a la ley, aun y cuando existiese saldo pendiente de amortizar no podría deducirse ni acreditarse. Y por lo que ve a las inversiones “nuevas” adquiridas a partir del 2008, éstas pueden deducirse en su totalidad al momento en que sean efectivamente pagadas y en cambio las adquiridas en el último trimestre del ejercicio anterior, se difiere su deducción en tres ejercicios. También en este caso prevalece el criterio de inequidad sin sustento legal alguno, dado que en este caso el fin “extrafiscal”, no responde al tratamiento equitativo exigido en el artículo 31 fracción IV constitucional.

### 7.3.- LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y LOS SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Uno de los temas que suscitaron mayor controversia y discusión de la reforma estuvo centrado en la no deducibilidad del pago de salarios y aportaciones de seguridad social para efectos del impuesto empresarial a tasa única, que se regulaba en la propuesta original de proyecto de Contribución Empresarial a Tasa Única.

Como es de conocimiento público, la presión del sector patronal y de la clase trabajadora, motivó para que la reforma fiscal definitiva, replanteara esta postura y así, tal como se desprende de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, si bien es cierto que el pago de salarios y aportaciones de seguridad social no es deducible, también lo es que por dichas erogaciones, se otorga un crédito al sujeto obligado, que podrá aplicar contra el impuesto empresarial a tasa única.

El artículo 5 fracción I y II de dicha Ley establece:

**Artículo 5.** *Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:*

- I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que*

*utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.*

**No serán deducibles** en los términos de esta fracción **las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.**

**Igualmente son deducibles** el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, **excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social...**

De conformidad con lo que establece dicha disposición, las erogaciones que se paguen por concepto de salarios que sean ingresos para quien las reciba en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las cantidades pagadas por concepto de seguridad social, no serán deducibles.

En términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establecen los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Y así, en sus diversas fracciones, establece cuáles son los ingresos que se consideran para esos efectos:

Así lo dispone el primer párrafo del artículo 110:



**Artículo 110.** *Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:*

No obstante lo anterior, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece un crédito por dichas erogaciones en los términos siguientes:

**“Artículo 8.** *Los contribuyentes **podrán acreditar** contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.*

*Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, **se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo** y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.*

[...]

**Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.”**

*(Énfasis añadido)*

Se considera que el tratamiento de crédito que se otorga a las erogaciones por concepto de salarios y de aportaciones de seguridad social, resulta violatorio del artículo 31 fracción IV Constitucional, en cuanto que no respeta el principio de proporcionalidad de las contribuciones.

Lo anterior encuentra sustento en lo siguiente:

a) Porque se le otorga el tratamiento de crédito y no de “deducción”, no obstante que las erogaciones por dichos conceptos, son estrictamente indispensables para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación de pago del impuesto.

En ese sentido y a efecto de no repetir los argumentos planteados en los dos apartados anteriores, consideramos que el tratamiento idóneo que la ley debe otorgar a dichas erogaciones, es el de “deducción” en razón de que se insiste, se trata de gastos estrictamente indispensables.

Máxime cuando dichas cantidades sólo podrán acreditarse en la medida en que exista impuesto a pagar en el ejercicio y por lo tanto, el crédito no aplicado se perdería. En cambio, al considerarse como deducción, en caso de no existir impuesto a cargo, se generaría una pérdida en términos del artículo 11 de la Ley del IETU.

El siguiente criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por cuanto interpreta el término estrictamente indispensables, es ilustrativo respecto al tema tratado, el cual establece lo siguiente:

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004; Tesis: 2ª CIII/2004 página 265. Materia (s): Administrativa.

***“RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.***

Ahora bien, a efecto de evidenciar la naturaleza de deducciones de los pagos por concepto de salarios y aportaciones de seguridad social, es importante recordar que el Poder Judicial de la Federación, ha sostenido la inconstitucionalidad sobre la limitación para deducir la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el pago por concepto de salarios constituye, por su misma naturaleza, una erogación necesaria, que debe ser susceptible de deducirse de la base del impuesto sobre la renta, ya que en caso contrario, se estaría tributando sobre una base desproporcional que no atiende a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto en concreto.

De ahí que la remuneración por el trabajo personal subordinado, efectivamente pagado, constituye una erogación estrictamente necesaria que debe considerarse como deducción y no como crédito para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

b) Otro aspecto que evidencia que el crédito de salarios y aportaciones de seguridad social para efectos del IETU contraviene el principio de proporcionalidad de las contribuciones, es el hecho de que dicho crédito sólo contempla algunas de las erogaciones que se efectúan para el pago de los salarios, sin que las considere en su totalidad, razón por la cual no se parte de una base real para el pago de la contribución.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, señala que los contribuyentes para la determinación del crédito, deberán multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los **ingresos gravados** que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el mismo ejercicio.

En ese sentido, interpretando la norma a *contrario sensu*, se puede concluir que aquellas erogaciones que no sean de los ingresos gravados y que no obstante representen montos de salarios y aportaciones de seguridad social, no podrán acreditarse.

Tal como se precisó anteriormente, el artículo 8º remite específicamente a los ingresos del artículo 110, mismos que son considerados como gravados para efectos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, todos aquellos conceptos que se pagan por concepto de salarios e insisto, **que efectivamente se pagan al trabajador,** si no son de los contemplados en el artículo 110, no serán acreditables para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

En ese sentido, algunos pagos realizados por ejemplo, por concepto de aguinaldo, prima vacacional, previsión social son exentos (en todo o en parte) para efectos de impuesto sobre la renta. Por lo tanto, no obstante que dichas cantidades sean efectivamente pagadas al trabajador, al no ser ingresos gravados de los establecidos en el artículo 110 de ese ordenamiento, no serían acreditables para efectos del IETU.

Ello se considera desde luego violatorio del principio de proporcionalidad, porque dichos gastos aun y cuando estuviesen exentos para impuesto sobre la renta en todo o en parte, sin embargo para IETU, los mismos representan una erogación estrictamente indispensable que no fue contemplada como acreditable.

Más aun, se evidencia la desproporcionalidad referida, si se toma en cuenta que para efectos del impuesto sobre la renta, todas las erogaciones efectuadas por salarios en general, sean o no exentas, son deducibles; sin embargo, por qué para efectos del IETU no se contemplan como acreditables (incluyendo las exentas) si las mismas son estrictamente indispensables para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación de pago.

Por otro lado, se evidencia la desproporcionalidad de la disposición, en razón de que en general, los gastos de previsión social efectivamente pagados al trabajador, tampoco podrían contemplarse para ser acreditables, lo cual sin duda alguna aparte de afectar directamente al sujeto obligado, afecta al trabajador, dado que las prestaciones de previsión social no serán contempladas para aminorar la carga impositiva del IETU.

Más aun cuando dichas erogaciones por concepto de previsión social, deben considerarse como un gasto estrictamente indispensable, toda vez que son necesarios para la generación de ingresos.

De hecho el artículo 84 de la Ley Federal de Trabajo establece lo siguiente:

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

De ahí pues que a mi parecer, no existe razón alguna por la cual los salarios efectivamente pagados, aun y cuando no sean de los ingresos gravados en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puedan ser acreditables, ello con independencia de que la naturaleza de los mismos, no sea de créditos, sino de deducciones.

#### 7.4.- LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Tal como fue expuesto en su momento, el principio de legalidad exige que los elementos de la contribución se encuentren establecidos en la ley, de tal manera que el sujeto obligado tenga certeza de la forma en que debe cumplir con su obligación tributaria. Desde esa exigencia, se considera que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contraviene dicho principio, toda vez que el objeto de la misma, no quedó suficientemente definido y en consecuencia, no se otorga la certeza exigida.

En el capítulo 6 de esta tesis, se dijo que de conformidad con la exposición de motivos del Legislador, el objeto del IETU, lo fue el gravar “**el factor de producción**”.

Dijo el Ejecutivo refiriéndose al objeto del impuesto:

*“**La contribución empresarial a tasa única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción***

Por su parte, en la exposición de motivos de la Ley, el legislador estableció lo siguiente:

### **Elementos del impuesto**

*Las que dictaminan coinciden con lo expresado en la Minuta, en el sentido de establecer el impuesto empresarial a tasa única **como un gravamen de tipo directo** y que **grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.***

De las consideraciones transcritas, se evidencia que uno de los conceptos fundamentales para comprender el objeto del impuesto lo es el “factor de producción”. Es decir, según la exposición de motivos, se grava los flujos remanentes que son utilizados para retribuir los factores de producción.

Cabe mencionar en un primer acercamiento, que por ninguna parte de la ley, ni de la exposición de motivos, se desprende qué es lo que debe entenderse por “factores de producción”.

Ahora bien, es cierto que ni la ley ni la exposición de motivos de ésta, tienen la función de ser diccionarios, dado que llegaríamos a exigencias extremas en aras del principio de legalidad.

Sin embargo, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado que, a efecto de la determinación de la obligación tributaria, no

deben quedar conceptos de tal manera ambiguos, que lleven a la incertidumbre al sujeto obligado.

En ese sentido, se considera que la falta de precisión de dicho concepto, contraría el principio de legalidad de las contribuciones, toda vez que no se precisa a qué quiso referirse el legislador con el concepto de “factores de producción”, máxime que es con base en ellos, como se determinan las actividades gravadas y el objeto del impuesto.

Aunado a lo anterior, el objeto de dicho impuesto se vuelve aun más incierto para el sujeto pasivo, toda vez que por un lado se establece en la ley, que se está obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos que se obtengan, por la realización de las actividades que ahí se definen y para definir tales actividades, la ley del IETU remite expresamente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se considera que esta remisión es contraria al principio de legalidad de las contribuciones, toda vez que la ley del impuesto al valor agregado grava actos o actividades, mientras que la ley del IETU, tiene por objeto los ingresos.

En ese sentido, no queda claro cómo interpretar el objeto del impuesto y aun más, no existe certeza respecto de cómo interpretar el hecho imponible, dado que las actividades por las cuales se genera la obligación de pago no quedan definidas en la misma ley, sino remitidas a otra ley que no tiene el mismo objeto de la Ley del IETU.

Así pues en conclusión, se considera que la falta de precisión en el objeto del impuesto, genera incertidumbre al sujeto obligado y por esta razón, se viola el principio de legalidad de las contribuciones.



## 7.5.- REGALÍAS.

La Ley del IETU contempla que las empresas que **eroguen cantidades por concepto de regalías a partes relacionadas**, no podrán deducir las mismas. No obstante ello, el pago de regalías entre partes independientes, sí podrán deducirse.

Se considera que la distinción es contraria al principio de equidad, toda vez que no existe justificación alguna que permita entender el porqué de la misma.

Sin que sea óbice para lo anterior el hecho de que en la exposición de motivos se hubiese dicho que tal disposición, respondía al hecho de que las operaciones entre partes relacionadas por lo general eran motivo de elusión fiscal. Tal razonamiento es una presunción sin embargo, en términos de la Ley en estudio, **no admite prueba en contrario, no obstante que se hace consistir en que las regalías entre partes relacionadas no son pagadas a precio de mercado**, perdiendo de vista el Legislador que las autoridades fiscales, cuentan con facultades de comprobación para evitar prácticas elusivas por parte de los contribuyentes, mediante la revisión de los estudios de precios de transferencia de que se trate.

Por lo tanto, no existe justificación para impedir la deducción de regalías entre partes relacionadas, ya que constituyen erogaciones indispensables para la obtención de ingresos (objeto del impuesto), **imponiendo una presunción**, sin posibilidad de ofrecer prueba en contrario.

## CONCLUSIONES:

A lo largo de la presente investigación se analizó desde la necesidad que tiene el estado de allegarse de recursos que le permitan cumplir con sus fines, así como la obligación de los mexicanos de contribuir con una parte de nuestra riqueza para el gasto público, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, los elementos que conforman las contribuciones y en específico a los impuestos así como sus principios, los efectos tanto positivos como negativos de los impuestos, hasta llegar al Impuesto Empresarial a Tasa Única, sus antecedentes, la iniciativa de reforma fiscal, lo que en su momento fue llamado Contribución Empresarial a Tasa Única y finalmente cómo se llegó a lo que hoy en día conocemos como Impuesto Empresarial a Tasa Única, sus elementos, ingresos gravados y exentos, deducciones y repercusiones constitucionales, por todo lo anterior se ha llegado a la conclusión de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única si es inconstitucional y esto se puede resumir en los siguientes puntos:

1.- El Estado, como toda empresa, realiza diversas actividades para cumplir con su finalidad “el bienestar de la Nación”, por lo que su organización y funcionamiento supone la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado, que es el universo de acciones y actos por medio de los cuáles obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera como éstos se administran. Por lo tanto, si la población es la principal beneficiada con las funciones públicas, entonces es la principal obligada a contribuir con el gasto público. Sin embargo la potestad que tiene el Estado para imponer contribuciones a sus gobernados debe estar limitada y regulada por la Ley, ya que de lo contrario se daría lugar a toda clase de abusos y arbitrariedades que serían injustos, lo cual es inadmisibles en un Estado de Derecho.

2.- Siempre debe existir una subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional, como consecuencia los principios que existen en materia impositiva se encuentran consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que representa las guías supremas y bases fundamentales de todo el orden jurídico fiscal. El artículo 31, fracción IV constitucional establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De aquí se derivan los principios constitucionales de las contribuciones:

- Principio de legalidad.- las contribuciones así como sus elementos esenciales deben estar establecidos en ley formal y materialmente legislativa.
- Principio de vinculación al gasto público.- la obligación contributiva a cargo del particular siempre estará destinada para que el Estado cumpla con sus fines, esto se da a través del presupuesto de egresos. El artículo 126 constitucional establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Es facultad de la Cámara de Diputados aprobar el presupuesto de egresos.
- Principio de proporcionalidad.- el tributo deberá establecerse y pagarse en proporción a la capacidad económica real de los particulares.
- Principio de equidad.- otorgar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley tributaria.

3.- Son muy variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos. El tributo constituye para el Estado la seguridad del ingreso. Así dentro de los ingresos públicos como flujos monetarios tendientes a cubrir los gastos públicos, se encuentra el tributo como su principal fuente. La contribución es la aportación en dinero o en especie que la ley establece a cargo de las personas físicas y morales en favor del Estado. Las contribuciones se clasifican

en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

4.- Cabe recordar que la obligación fiscal es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto exige al deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Así, los impuestos son las prestaciones en dinero, excepcionalmente en especie, que la Ley fija con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir el gasto público. Sus elementos son los siguientes:

- Objeto.- la realidad económica sujeta a imposición.
- Sujetos.- activo, que es el Estado en sus diversos órdenes de gobierno y el sujeto pasivo que son las personas físicas y morales obligadas a contribuir con una parte de su riqueza para destinarla al gasto público.
- Base.- Porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravable a la que se le debe aplicar la tasa, cuota o tarifa.
- Cuota, tasa o tarifa.- tarifa proporcional es la cantidad exacta en moneda de curso legal que debe pagarse por unidad tributaria. Cuota es un porcentaje específico y la tasa escalonada, son tasas diferentes cuyo impacto económico se va acrecentando a medida en que el monto de la base es mayor.
- Forma y época de pago.- el pago es la forma más común aceptada para extinguir la obligación fiscal. la época de pago es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación fiscal.

5.- Existen efectos negativos de los impuestos que son las formas de rechazo por parte de los particulares a la carga tributaria, lo cual se traduce en un NO PAGO del impuesto y pueden ser: la evasión, fraude, elusión o remoción. También existen efectos positivos de los impuestos que son cuando éstos son cubiertos, dichos efectos se dividen en traslación o repercusión, percusión, protraslación, retrotraslación e incidencia.

6.- Considero que la finalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única conlleva pretensiones que en principio, mejorarían el sistema fiscal actual en cuanto a su operatividad y en ese sentido, se considera positivo el hecho de que la contribución establezca una tasa mínima que el mayor número de contribuyentes deba cubrir, incluyendo pocas deducciones y reduciendo el espacio para la evasión fiscal.

Desde esta perspectiva, la propuesta de un impuesto flat tax parece inteligente y quizá eficaz, para mejorar la operatividad del sistema fiscal tributario, dado que ello simplificaría el modo de cumplir con la obligación tributaria así como el sistema de recaudación.

7.- No obstante lo anterior, se ha evidenciado a lo largo de esta investigación, que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única distó mucho de la propuesta original presentada por el ejecutivo.

Al respecto y tal como se comentó dentro de la presente tesis, la presión de sectores empresariales y políticos, provocó que se diera margen discrecional de las deducciones y varios regímenes preferenciales, con tratamiento especiales. Por lo tanto, de alguna manera nos acercamos al riesgo de que sigan repitiéndose los vicios del impuesto sobre la renta.

8.- Por otro lado, la iniciativa de dicho impuesto parte de la premisa de evitar la elusión y evasión fiscal, sin embargo, luego del análisis de la ley, se advierte que solo en ciertos aspectos se reguló lo conducente a la elusión y evasión.

En ese sentido, la carga fiscal sigue siendo para el contribuyente cautivo, a quien incluso pareciera limitársele en su actividad, partiendo de la presunción de que pretende evadir.

9.- Considero que el Impuesto Empresarial a Tasa Única desalienta al sector empresarial e incluso al sector profesional, pues desde el año pasado se ha advertido cómo en realidad las obligaciones fiscales que generó la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, han aumentado para estos sectores, los cuales lejos de pensar en tener al alcance un medio de control para que los que “no pagan impuestos”, opinan que el IETU es una carga fiscal mayor. En ese sentido, mientras una ley persiga fines recaudatorios únicamente, ello deviene en que la estructura de la misma no atienda una verdadera finalidad de equidad fiscal.

10.- Se considera que el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es contrario al principio de proporcionalidad de las contribuciones, toda vez que al considerar que las mercancías adquiridas con anterioridad al inicio de la entrada en vigor de la ley, al momento de su enajenación sean objeto del impuesto y no permitir su deducción, trae como consecuencia que no se parta de la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado ya que para que una contribución sea proporcional, debe ser congruente con la capacidad contributiva del sujeto obligado y para ello, deberá contemplar tanto el impacto positivo que grava así como el detrimento negativo que implican las actividades por las cuáles se debe pagar el impuesto.

También se considera que el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 5 de noviembre de 2007, es contrario a dicho principio, toda vez que en su artículo 1, se estableció que a los contribuyentes que cuenten con inventarios al 31 de diciembre de 2007, cuyo costo de lo vendido sea deducible para efectos del impuesto sobre la renta, se les otorga un crédito fiscal que podrán aplicar contra el impuesto empresarial a tasa única, pero contra dicho pago, podrá acreditarse hasta un 6% anual por los diez

ejercicios siguientes, lo cual representa en el mejor de los casos, un 60% del valor total de los inventarios, considero que el hecho de que se limite su acreditamiento a un 60%, resulta contrario al principio de proporcionalidad, ya que se deja de atender que dichos inventarios, respecto de los cuales no se ha efectuado deducción y que representan bienes necesarios para la consecución de los ingresos que grava la ley no se acreditarán al 100%, lo cual representa una pérdida económica del 40% y vulnera la garantía de proporcionalidad.

11.- De igual manera considero que el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es contrario al principio de equidad de las contribuciones, en razón de que no se permite la deducción de la adquisición de inventarios al 31 de diciembre de 2007 y se les considera como créditos, lo que resulta inequitativo respecto de aquellas adquisiciones que se realicen a partir del ejercicio fiscal del 2008, ya que el único elemento que se toma en cuenta para determinar un tratamiento distinto, es el de temporalidad de adquisición, es decir, el momento en que fueron adquiridas. Tanto para el que adquirió en 2007 y enajena en 2008, así como para aquél que adquiere en 2008 y enajena en ese mismo ejercicio o en otros distintos, las cantidades que pagó para adquirir dichas mercancías están en relación directa con las actividades que grava el impuesto y por lo tanto, debe tener un tratamiento idéntico por la ley, dado que ambas tienen un mismo origen y un mismo destino.

También dicho precepto es contrario al principio de proporcionalidad, ya que las inversiones adquiridas con anterioridad al 1 de septiembre, al 31 de diciembre de 2007 no tienen el carácter de deducción y al considerarse como crédito, sólo podrán ser acreditadas hasta por un máximo de 50% del saldo pendiente por deducir para efectos del impuesto sobre la renta, esto es violatorio del principio de proporcionalidad de las contribuciones, en tanto que no se permite la deducción de las cantidades erogadas con motivo de la inversión, no obstante que las mismas resultan ser de conformidad con la ley del IETU, erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades que generan el pago del impuesto, y

no obstante que no se permite acreditar el monto pendiente por deducir, dicho acreditamiento está limitado a un 50% de su totalidad.

De la misma manera el artículo 5º de la Ley en estudio, transgrede el principio de equidad de las contribuciones, por lo que hace a las inversiones nuevas adquiridas entre el 1 de septiembre de 2007 y el 31 de diciembre de 2007 y en general por cualquier inversión que se adquiriera a partir del 1 de enero de 2008, ya que se permite la deducción al 100% de la contraprestación pagada por las inversiones de que se trate. En ese sentido, el tratamiento diferenciado que se otorga en la ley, no encuentra sustento ni justificación que lo permita y por esa razón, es contrario al principio de equidad. Es decir, ¿Por qué las inversiones realizadas entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, pueden deducirse en su totalidad y las adquiridas con anterioridad a esa fecha no?; ¿Por qué a estas últimas se les otorga el carácter de deducciones y a las anteriores sólo acreditables?

12.- El artículo 5 fracción I y II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta violatorio del artículo 31 fracción IV Constitucional, ya que transgrede el principio de proporcionalidad, toda vez que se le otorga un tratamiento de crédito a las erogaciones que se paguen por concepto de salarios que sean ingresos para quien las reciba en términos del artículo 110 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, así como las cantidades pagadas por concepto de seguridad social, siendo que las erogaciones por dichos conceptos, son estrictamente indispensables para realizar las actividades por las cuales se genera la obligación de pago del impuesto, por lo tanto, el tratamiento idóneo que la ley debe otorgar a dichas erogaciones, es el de deducción.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el pago por concepto de salarios constituye, por su misma naturaleza, una erogación necesaria, que debe ser susceptible de deducirse de la base del impuesto sobre la renta, y que en caso contrario, se estaría tributando sobre una base desproporcional que no atiende a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto en concreto.



De ahí que dicho criterio robustece los argumentos que tienden a demostrar, que la remuneración por el trabajo personal subordinado, efectivamente pagado, constituye una erogación estrictamente necesaria que debe considerarse como deducción y no como crédito para efectos del impuesto empresarial a tasa única. Otro aspecto que contraviene el principio de proporcionalidad, es el hecho de que dicho crédito solo contempla algunas de las erogaciones que se efectúan para el pago de los salarios, sin que las considere en su totalidad, razón por la cual no se parte de una base real para el pago de la contribución.

13.- El principio de legalidad tributaria exige que los elementos de la contribución se encuentren establecidos en la ley, de tal manera que el sujeto obligado tenga certeza de la forma en que debe cumplir con su obligación tributaria; sin embargo la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contraviene dicho principio, toda vez que el objeto de la misma, no quedó suficientemente definido y en consecuencia, no se otorga la certeza exigida, ya que uno de los conceptos fundamentales para comprender el objeto del impuesto es el factor de producción. Sin embargo, ni en la ley, ni en la exposición de motivos, se desprende qué es lo que debe entenderse por factores de la producción. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado que, a efecto de la determinación de la obligación tributaria, no deben quedar conceptos ambiguos, de tal manera que lleven a la incertidumbre al sujeto obligado.

14.- La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contempla que las empresas que eroguen cantidades por concepto de regalías a partes relacionadas, no podrán deducir las mismas. No obstante ello, el pago de regalías entre partes independientes, sí podrán deducirse, tal distinción es contraria al principio de equidad, toda vez que no existe justificación alguna que permita entender el por qué de la misma, toda vez que se parte de una presunción, ya que en la exposición de motivos se dijo que tal disposición respondía al hecho de que las operaciones entre partes relacionadas por lo general eran motivo de elusión fiscal.

15.- Por todo lo anterior se concluye que el Impuesto Empresarial a Tasa Única si es inconstitucional, ya que la ley no puede considerar solo aspectos recaudatorios, sino que debe atender a una situación equilibrada, donde efectivamente exista eficacia en la recaudación, pero donde se contemplen y respeten los derechos de los particulares, donde se atienda su capacidad contributiva, donde exista seguridad jurídica y certeza para cumplir con su obligación. El impuesto empresarial a tasa única tiene fines meramente recaudatorios lo que en nada aseguran continuidad. Es decir, tal vez en algunos años este impuesto desaparezca y como siempre, los contribuyentes continuarán con la incertidumbre de otra nueva idea impositiva.

## BIBLIOGRAFÍA.

### A) LIBROS

- Arrijoa Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. pp.538
- Burgoa Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 11ª ed. Ed. Porrúa. México. 1997. pp. 1085
- Calvo Ortega Rafael. Derecho Tributario. Parte General. 6ª ed. Ed. Civitas. Madrid. 2002. pp.345
- Camacho Fuerte Raúl. Análisis Integral del IETU y del IDE 2008. Ed. TEGRA. México. 2008. pp. 246
- Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I. 4ª ed. Ed. IURE. México. 2004. pp. 596
- Carretero Pérez Adolfo. Derecho Financiero. Ed. Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid. 1998. pp. 385
- Curiel Villaseñor Omar. Principios Tributarios. Línea Universitaria. México. 2004. pp. 455
- De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 2005. pp. 395
- García Máynes Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 18ª ed. Ed. Porrúa. México 1997. pp. 285
- Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 16ª ed. Ed. Porrúa. México. 2003. pp. 585
- Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. pp. 309
- Ruíz Moreno José Francisco. Tratamiento Fiscal del IETU Impuesto Empresarial a Tasa Única. México. 2008. pp. 286
- Sánchez Pina José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª ed. Ed. Pac. México 1997. pp. 132
- Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. 6ª ed. Tomo I. Ed. Porrúa. México 1974. pp. 597

Sommers Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Tercera reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1970. pp. 592

Tena Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 31ª ed. Ed. Porrúa. México. 1997. pp. 653

## B) LEGISLACIÓN

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución Política Federal.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Código Fiscal de la Federación.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## C) OTRAS FUENTES.

Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los Impuestos Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 05 de noviembre de 2007.

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. [www.senadores.gob.mx](http://www.senadores.gob.mx)

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. [www.cddhcu.gob.mx](http://www.cddhcu.gob.mx)

Suprema Corte de Justicia de la Nación. [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx)