



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

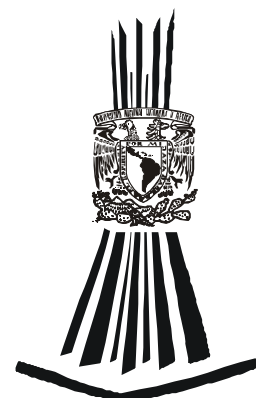
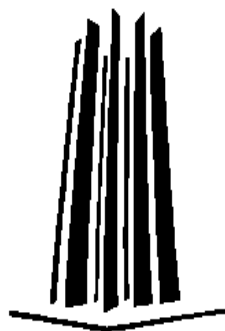
**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD
TRIBUTARIA, POR PARTE DE LA LEY DEL
IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

DEYSY LISSET ORTEGA CALDERON

ASESOR:
LIC. FLOR BEATRIZ AGUIRRE BUJAN



MÉXICO, ARAGÓN 2009

FES Aragón



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:

Por permitirme alcanzar este logro y cumplir esta promesa.

A MIS PADRES:

Por su amor y apoyo incondicional.

A MI UBUELITA:

Por su paciencia y tolerancia.

A MIS HERMANOS:

Por estar conmigo en las buenas y malas.

A MI ASESORA:

Por su comprensión, apoyo y dirección.

AL HONORABLE JURADO:

Por el tiempo prestado a este trabajo.

En especial a la Lic. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA
y al Lic. RODRIGO RAUL ROMERO PADILLA
por su valiosa dirección y consejo.

A MIS AMIGOS:

Por su apoyo y atenciones incondicionales en todo momento

DEDICATORIA

A Mis Padres:

ISIDORO ORTEGA y RAFAELA CALDERON.

Por que gracias a su gran esfuerzo, dedicación, desvelos y apoyo hicieron posible este importante paso en mi formación, este logro es de ustedes, los Amo Gracias!

A la Universidad Nacional Autónoma de México
y en especial a la Facultad de Estudios Superiores Aragón
por hacerme parte integral de su comunidad universitaria
y darme la oportunidad de formarme profesionalmente en
sus aulas.

A Mi Asesora:

Por su dirección, apoyo y confianza, en ella
tengo la suerte de tener un gran apoyo y
amistad, Gracias!

ÍNDICE.

PÀG.

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.

1.1.- Desarrollo de los impuestos en la antigüedad	1
1.2.- Desarrollo de los impuestos en el Imperio Romano.....	3
1.3.- Desarrollo de los impuestos en la Edad Media.....	5
1.4.- Revolución Jurídica Francesa.....	6
1.5.- Los impuestos dentro del Sistema Tributario mexicano.....	9
1.5.1.- Organización Tributaria Prehispánica.....	9
1.5.2.- Organización Tributaria en la época Colonial.....	11
1.5.3.- La Organización Fiscal del México Independiente.....	13
1.5.3.1.-Transición de la política fiscal durante la restauración de la República.....	14
1.5.3.2.- Influencia del Sistema Fiscal Norteamericano.....	15
1.5.4.- Organización Tributaria del México Revolucionario.....	17
1.6.- Sistema Tributario Actual.....	20
1.6.1.- Potestad constitucional en materia de contribuciones.....	20
1.6.1.1.- Sistema Impositivo Federal.....	21
1.6.1.1.1.- Autoridades administrativas en materia fiscal.....	21
1.6.1.1.2.- Ley de ingresos y presupuesto de egresos.....	22
1.6.1.2.- Sistema Impositivo Estatal.....	24
1.6.1.3.- Sistema Impositivo Municipal.....	25

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA COMO GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.

2.1.- Principios elementales de la doctrina tributaria.....	27
2.1.1.- Principios tributarios de Adam Smith.....	28
2.2.- Principio de proporcionalidad y equidad tributaria.....	33
2.2.1.- La proporcionalidad y la equidad como garantía constitucional.....	34
2.2.2.- Autonomía entre proporcionalidad y equidad tributaria.....	35
2.2.3.- Garantía de proporcionalidad tributaria.....	37
2.2.3.1.- La proporcionalidad tributaria según Smith, principio de Generalidad.....	37
2.2.3.2.- La proporcionalidad tributaria desde la perspectiva económica.....	39
2.2.3.3.- Qué es la capacidad tributaria.....	41
2.2.4.- Garantía de equidad tributaria.....	43
2.2.4.1.- La equidad tributaria según Smith, principio de Uniformidad.....	43
2.2.4.2.- Repercusión de la garantía de equidad en el derecho tributario.....	44

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU REPERCUSIÓN SOCIAL COMO IMPUESTO FEDERAL.

3.1.- El impuesto.....	48
3.1.1.- Características de los impuestos.....	49
3.1.2.- Elementos de los impuestos.....	51
3.1.3.- Modificación en el alcance de la base impositiva.....	59
3.2.- Clasificación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	63
3.2.1.- Atendiendo a la fuente que afecta.....	63
3.2.2.- Atendiendo a la incidencia sobre el sujeto pasivo.....	67

3.2.3.- Atendiendo a su ámbito de validez.....	70
3.3.- Exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	74
3.4.- Elementos del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	82
3.4.1.- El sujetos.....	83
3.4.2.- El objeto.....	86
3.4.3.- Base gravable y Tasa.....	92
3.4.4.- Deducciones.....	96
3.4.5.- Época de pago.....	100
3.5.- Sistema de acreditamientos del Impuesto Empresarial a Tasa Única contra el Impuesto Sobre la Renta y determinación fiscal.....	101
3.6.- Ventajas y desventajas del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	103
3.7.- Doble imposición tributaria interna.....	107
3.8.- Juicio de Amparo en materia Administrativa.....	111
PROPUESTA.....	115
CONCLUSIONES.....	121
FUENTES CONSULTADAS.....	126

INTRODUCCIÓN

Todo gobierno requiere de ingresos que le permitan sufragar sus propios gastos de administración pública, esto supone la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos y cargas fiscales de distinta naturaleza y características, necesarios para que las autoridades y órganos del Estado puedan recibir los ingresos necesarios para sufragar sus gastos.

Las constituciones o leyes fundamentales, de todo país, establecen normas que tienen por objeto señalar la obligación a cargo de los ciudadanos, para que el Estado pueda realizar sus funciones administrativas y las actividades de sus órganos operativos. De la misma manera, así como se regularizan las cargas fiscales que proporcionan ingresos a las autoridades del Estado, es indispensable también el establecimiento de normas para proteger a los gobernados del abuso de poder del Estado.

El 1 de octubre de 2007 se publicó, en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el cual se expió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que vino a abrogar a la Ley del Impuesto al Activo.

El presente tema de investigación, se sujeto a un sistema de indagación y análisis deductivo e inductivo entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuestos al Valor Agregado, por una parte se estudio y analizo la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ley a discusión, por considerarse inconstitucional y violatorio al principio de equidad tributaria y por agotar una misma fuente de riqueza, gravada también por el Impuestos Sobre la Renta, por lo cual se investigaron sus similitudes y naturaleza de ambos, así como la naturaleza y tipo de impuestos al que pertenecen éstos y el Impuestos al Valor Agregado impuesto, con el que se a insistido, se tiene similitud, lo cual consideramos erróneo.

En el capítulo primero se analizó con detalle los antecedentes tributarios de los impuestos, iniciando con Grecia y Roma que son dos de las más grandes civilizaciones en las cuales se localizaron vestigios que indican la utilización de impuestos, pasando por la Edad Media y su muy particular forma de tributación sin olvidar la gran vertiente que significó para los impuestos la revolución francesa y en especial la norteamericana, para el caso específico de México, para culminar el capítulo se estudio con superior interés, la evolución del sistema tributario mexicano desde la época prehispánica hasta nuestros días.

En el capítulo segundo, se hizo énfasis en analizar los principios tributarios de los impuestos, comenzando con aquellos que fueron consagrados por la doctrina y por grandes doctrinarios como Adam Smith y que son la piedra angular de los actuales principios constitucionales de la gran mayoría de los sistemas tributarios contemporáneos al nuestro. Este capítulo cobra mayor relevancia debido a que sobre los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, elevados a la categoría de garantías constitucionales, descansa la constitucionalidad de nuestro actual sistema tributario y da cuerpo y fundamento a nuestra investigación.

Para terminar, el capítulo tercero hace la conjunción del capítulo primero y segundo, para así demostrar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, problemática rectora de esta investigación, impulsado por el análisis y desglose de los elementos esenciales de las contribuciones y de las leyes relativas al Impuestos Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado para así descartar sus similitudes con el Impuesto Empresarial a Tasa Única y deducir sus ventajas y desventajas. Una vez concluido el estudio comparativo, de la investigación se deducirá si existe o no un problema de doble tributación interna federal a raíz de la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única y si éste impuesto es inconstitucional, se expondrá la propuesta para solucionar el problema y se darán conclusiones.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.

1.1. DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS EN LA ANTIGÜEDAD.

Dentro del desarrollo de la sociedad, la forma de contribuir ha experimentado numerosos cambios así también la configuración de las finanzas públicas, para ésta, ha sido condición primordial la magnitud y peculiaridad del quehacer comunitario, de la misma forma, las modificaciones, desarrollo o decadencia de las distintas contribuciones públicas son un reflejo de los acontecimientos de la actividad del Estado.

Retrospectivamente las contribuciones tuvieron su primera aparición en la humanidad como donativos, en cierto modo voluntarios dentro de la comunidad, hasta convertirse en aportaciones forzosas o coactivas;¹ pasando de ser retribuciones de la actividad del jefe o *derechos de caudillaje*, hasta ser contribuciones al presupuesto público; de ser contribuciones privadas y semi privadas a ser gravámenes fundados en estricto derecho público; de satisfacer necesidades ocasionales mediante contribuciones extraordinarias hasta la creación de fuentes financieras permanentes; de ser impuestos finalistas, es decir aquellos que afectan productos para fines concretos, hasta el afectar medios generales y regulares de satisfacción de las necesidades; dejando de ser gravámenes que recaían únicamente sobre determinadas clases sociales para convertirse en obligaciones generales de contribución: y finalmente, desde ser prestaciones en

¹ Vid. El ser humano ha dado un valor relevante a la religión, sin embargo esta situación ha motivado que en ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal. El fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no (sic) con su deber de pagar, pasarían sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 6ª edición, Ed. Pac, México, 1999. P. 18

especie o en servicios que cubrían medios complementarios de satisfacción a ser prestaciones en dinero para satisfacer totalmente las necesidades fundamentales de la comunidad.²

La Hacienda comienza a desarrollarse notoriamente con el surgimiento de las grandes monarquías absolutas del antiguo oriente como la *Babilonia* y el gran *Egipto*, en la que ya existían los tributos para el faraón, en esta época hace su aparición la más antigua forma de tributar "*el trabajo personal*" tal es el caso de la construcción de la pirámide del *Rey Keops* del 2500 a. C. y para la cual se requirieron más de 2,000,000 hombres. Los egipcios legaron al mundo moderno valiosas técnicas como el control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, demostraron su control fiscal al operar con recibos el cobro de los tributos, dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.³

Las necesidades financieras originadas por las guerras, la corte y la actividad constructora ocasionaron que la administración fiscal ocupara, en ocasiones, el peldaño mas destacado dentro de la administración del Estado. La parte central de la Hacienda era su tesoro, complementada con las contribuciones recaudadas, en su mayoría, en especie.

La primera de esas características era que las prestaciones fueron predominantemente *voluntarias*, debido a que en la época de apogeo de la cultura, los griegos mostraron una gran disposición a prestar su colaboración económica espontánea al Estado, los ciudadanos más ricos habitualmente sacrificaban su fortuna a favor del Estado asumiendo cargos públicos cuyo desempeño imponía grandes gastos, las numerosas donaciones y fundaciones que efectuaban los ciudadanos para fines públicos son algunos de los ejemplos de su disponibilidad, sin embargo a los esclavos y extraños se les obligaba a trabajar en las minas de plata del *Laurión* o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del

² Vid. SCHMÖLDERS, Günter. Teoría General del Impuesto, Vol. IV, Tr. Allgemeine Steuerlehre, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962. P. 4

³ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 6ª edición, Ed. Pac S. A. de C. V., México, 1999. P. 18

comercio o industria, de la misma manera también los aliados estaban sometidos al pago de exacciones.

Su ideología de voluntariedad que predominó entre los ciudadanos, fue necesario recurrir a la *imposición indirecta*, que es la segunda de las características del sistema fiscal griego, esto a razón del fracaso que sufrieron algunas de las imposiciones de recaudación regular que se fijaron a los ciudadanos, entre los que destacaron el *impuesto de producto sobre las tierras* en Atenas y en Corinto el *impuesto sobre el patrimonio de las viudas*, esto a razón de la oposición de los ciudadanos griegos por los impuestos directos a los medios de producción como al patrimonio, la renta y el capital, estos no fueron bien recibidos, las liturgias⁴ y el servicio militar a pesar de ser contribuciones personales eran imposiciones indirectas por lo que no tenían el carácter de exacciones.

Las aduanas a la importación, exportación y ciertos impuestos de consumo y de tráfico, tuvieron carácter estable, pero su recaudación no estaba confiada a órganos estatales sino que se hacía por el *sistema de arrendamiento* con la ayuda del arrendador que era el encargado para llevar el sistema, este vigente en muchos países hasta entrada la Edad Media, tiene especial importancia, porque sustituye en parte al presupuesto público formal.

1.2. DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS EN EL IMPERIO ROMANO.

Un pueblo tan conocido mundialmente como es el romano, que ha brindado notables aportaciones al mundo moderno es de suma importancia abordarlo, pues aun en nuestros días se conservan efectos jurídicos que operaban en el Derecho Romano de antaño.

En el apogeo del Imperio Romano el aspecto financiero del imperio incorporó los progresos de la hacienda griega, al pasar de la economía natural a la economía monetaria, las contribuciones públicas comienzan a adquirir relieve en forma de

⁴ Las *liturgias* constituían contribuciones personales que eran costeadas por los ciudadanos en servicio honorífico a la ciudad.

aduanas o de *derechos de aprovechamiento*, a los que se añaden en época de anomalía el impuesto de capitación⁵ y el impuesto sobre el patrimonio.

El estancamiento del poder romano, que se produjo en los últimos años del Imperio, condena a la ruina a su Hacienda, fundada en la expansión territorial, la introducción de nuevos *impuestos sobre las ventas* y la sustitución del *arrendamiento* por la *administración Imperial*, sólo sirven para retardar el proceso de decadencia pues las necesidades del Estado excedían cada vez más las posibilidades de los ingresos.

Por consideraciones fiscales se concedió a todos los súbditos del Imperio la calidad de ciudadanos romanos, Augusto los sometió a pagar la *cincuentena*, es decir al 2% del precio a que se vendían los esclavos y que más tarde se elevó al doble; la *centesima rerum venalium*, impuesto que recayó sobre todo tipo de transacciones; y la *vigesima libertatis*, sobre el valor de los esclavos manumitidos; la *vigesima hereditatum* que recaían sobre las herencias y donaciones que tuvieran lugar entre parientes que no fueran muy directos; en las provincias estableció una imposición general con base catastral que ascendía a la quinta o séptima parte de la renta que se calculaba a las propiedades y aumentó los derechos de aduanas la *cuadragésima* parte del valor de las mercancías⁶.

Llegando a la época de Diocleciano que reformó el impuesto territorial y rectificó el catastro, sustituyó el ya anticuado sistema financiero por una nueva orientación económica, consistente en fijar los salarios y señalar precios. Este sistema guardaba cierta analogía con las economías autoritarias, ya no respetaba los privilegios tradicionales de los ciudadanos romanos quedando en adelante obligados al pago de los impuestos. Se constituye como un sistema tributario basado en el *impuesto sobre el patrimonio* (impuesto sobre la tierra) y el *impuesto de capitación*, además de conservar los antiguos *impuestos sobre las ventas* y de *consumo*. Constantino contribuyó creando la *lustratis collatio*, impuesto industrial sobre el ejercicio de toda

⁵ Repartimiento de tributos y contribuciones que se hace por cabeza; o impuesto que se paga por individuos, sin atención a capitales, rentas, ni productos de la industria. CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, "nueva edición actualizada, corregida y aumentada por CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo", Undécima edición, Ed. Heliasta S. R. L., Argentina, 1993. P. 61

⁶ ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, José. Op. Cit. P. 20

clase de profesiones lucrativas que debía pagarse cada cinco años en oro o plata, estableció que sólo podía alterarse el catastro cada quince años, posteriormente se creó la *capitatio humana*, que debía ser pagada por siervos y colonos que en el catastro aparecían sin bienes.⁷

1.3. DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA.

Los antecedentes de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media, y de ahí la importancia de analizar esta etapa de la historia humana, en los derechos feudales se encuentra el origen de muchas prestaciones contemporáneas como los impuestos aduanales, los gravámenes al consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el Impuesto Sobre la Renta, cuya aparición se hace en plena Edad Media exigiéndose un quinto, sexto o décima parte del producto de la tierra o de la renta de capitales o productos de la escasa industria.⁸

Los impuestos se cumplían por medio de servicios o por la entrega de las más variadas especies, como forma de dominación. Dentro de la estructura social, los obligados a contribuir eran los siervos y vasallos, obligados a pagar los tributos por medio de servicios personales al señor del castillo y algunos de carácter económico. Entre los más significativos están: pagaba impuesto el vasallo cuando vendía su feudo, si solicitaba justicia debía pagar impuesto, si transitaba por los caminos debía pagar impuesto de peaje; también los siervos tenían dos clases de obligaciones, entre las de carácter económico se encontraba la capitación,⁹ formariage¹⁰ y la mano muerta¹¹. Llegaron existir impuestos infames como el derecho de toma que consistió en que el señor feudal podía tomar lo que quisiera de los siervos o el derecho de

⁷ Ídem.

⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, "Los Impuestos", vigésima quinta edición, Ed. Porrúa, México, 1984. p. 27

⁹ Impuesto de capitación es el que se paga por individuo sin atención a capitales, rentas ni productos de la industria. CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo. Op. Cit. p. 61

¹⁰ Formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagada por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo. FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 30

¹¹ Derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, los parientes colaterales no tenían derecho a heredar y si el señor se los permitía, debían pagar el derecho de relieve. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit. p. 8

pernada que consistió en el derecho del señor sobre la virginidad de la mujer previamente al casamiento.

Por lo que refiere a los demás miembros del feudo las obligaciones más comunes eran el censo, renta en metálico que los aldeanos pagaban en proporción a su predio; la talla o pecho, se originaba por el casamiento de las hijas, armar caballero al hijo, adquisición de equipo para las cruzadas y la propiedad inmueble la que se estimaba por su fertilidad; y la tasa de rescate.

Con el paso del tiempo los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada y salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal sino proteccionista; El diezmo que pagaban los siervos al señor feudal, a fines de la Edad Media, solo era pagado a los representantes de la iglesia católica¹², vigente actualmente; Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el pasar del tiempo, por prestaciones en dinero, originando con esto diversos impuestos; Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta hoy en día, al igual como los que gravan el consumo de artículos determinados; La talla o pecho se convirtió en el *impuesto sobre la propiedad territorial*, conservado en tiempos de la Revolución Francesa.

1.4. REVOLUCIÓN JURÍDICA FRANCESA.

La doctrina francesa a finales del siglo XVII, trataba principalmente de difundir el descontento general ante la situación social preexistente, esta corriente procuraba dar pie a una sociedad más justa en donde la libertad, la igualdad y la fraternidad fueran las bases.

La doctrina financiera de la época revolucionaria en Francia fue el reflejo de las ideas políticas que empezaron a manifestarse a principios del siglo XVIII y que se sintetizan en la *enciclopedia* dando lugar al cambio de las estructuras sociales y de

¹² PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Fiscal, "Aspecto Jurídico-Contable", Ed. Textos Universitarios S. A., México, 1970. p. 42

los impuestos como los conocemos hoy en día. Dentro de los grandes logros de esta época se encuentra la declaración hecha por el ministro francés Necker en 1787, respecto a que el voto de los impuestos correspondía a los Estados Generales,¹³ por lo que era necesaria su convocación, esta posición favoreció plenamente al Tercer Estado¹⁴ y sin duda alguna, fue el primer paso para tratar de resolver la crisis financiera de la monarquía y dar fin a ese periodo político de la historia, dando paso a una nueva corriente jurídica mundial, premisas fundamentales de la instauración de las reformas fiscales.

Desde el 26 de agosto de 1789 en la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el término "igualdad" suplantó al de "privilegio" y como consecuencia de lo anterior, el término "impuesto" fue remplazado por el de "contribución" esto fue parte de la evolución financiera, resultado del movimiento revolucionario; ésta declaración fue el acta de defunción del Antiguo Régimen Feudal.¹⁵ Pero debe de reconocerse la influencia que tuvo para este movimiento político la independencia norteamericana de 1776, ya que vislumbro una sociedad compuesta en su totalidad de propietarios ya acostumbrados a la igualdad, de ahí su importancia sobre el derecho; en consecuencia toda Europa sufrió una evolución en cuanto a su antiguo régimen económico social.

Los verdaderos cambios, en cuanto a la reforma fiscal, se dieron en 1791 con la reunión de la nueva Asamblea Legislativa, esta obligó a los nobles a pagar contribuciones de manera clara e igual para todos; sin embargo, los altos costos de la vida popular, por el alza de precios en los productos, provocó que a finales de 1789 y todo 1790 toda la estructura impositiva indirecta¹⁶ fuera desmantelada, como

¹³ Estados Generales: Asambleas nacionales de representantes de Francia, antes de la Revolución de 1789, su función principal era dar su aprobación al sistema tributario real, se componían por el clero, la nobleza, en fracciones minoritarias, y el tercer Estado.

¹⁴ Tercer Estado: El término fue acuñado por el lenguaje de la época para designar a los que no eran nobles ni clérigos, esto era, al grupo social donde se incluían desde el vagabundo, hasta el rico mercader, pasando por el jornalero del campo y el artesano. RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo. Política e Impuestos, "Visión Histórica", 1er. edición, Ed. Miguel Ángel Porrúa, México, 1989. p. 55

¹⁵ RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo. Op. Cit. p 59

¹⁶ Los IMPUESTOS INDIRECTOS son aquellos que gravitan sobre los objetos de consumo o determinados servicios y que se encuentran incluidos en el precio o en el pago por utilizarlos. CABANELLAS DE TORRES. Diccionario Jurídico Elemental, undécima edición, Ed. Heliasta S.R.L., Argentina, 1993. p 197

lo propusieron los Estados Generales, por lo que la Asamblea declaró el 13 de junio de 1789 que todos los impuestos eran nulos y solo se toleraba su percepción para solventar las necesidades más urgentes de la Nación.

A razón de la situación, la primera reforma legítimamente constituida fue la de “*suspensión de privilegios*” referente a las órdenes eclesiásticas y a las clases sociales, ejemplo de estos privilegios eran, los impuestos de capitación¹⁷ y el décimo, cuya imposición fue el blanco de las primeras reformas atendiendo a que favorecían tanto al clero como a las clases aristócratas. Como consecuencia de las medidas tomadas las Leyes fiscales se tornaron generales, conforme a la naturaleza de los impuestos, y de igual manera, se pusieron en práctica mejores técnicas impositivas.

La segunda reforma se fundamentó en la “*eliminación de los derechos de aduanas interiores y de peaje*”, esta medida tuvo la finalidad de suprimir definitivamente los feudos políticos, una vez constituida la República, este fue un gran logro histórico de la Revolución francesa hasta nuestros días, resultado de esta reforma fue considerar a las aduanas, en lo sucesivo, en el ámbito fronterizo y no más en el interior, como se venía haciendo hasta entonces.

La tercera reforma consistió en la “*supresión del diezmo y de los derechos feudales*”, esto significó la liberación de las tierras y por consecuencia para el Estado una recaudación más práctica; el diezmo representó por su parte la idea de terminar de tajo con la incidencia desfavorable de este tipo de imposición sobre el producto bruto. Así pues, la noche del 4 de Agosto de 1789 la Revolución procedió a la confiscación de los bienes de la Iglesia.

La fiscalidad revolucionaria se basó prácticamente en hacer recaer la carga fiscal en los impuestos directos, por esta razón la contribución a la tierra o a los bienes raíces ocupó un lugar fundamental. La Ley del 23 de Noviembre de 1790 instauró una

¹⁷ En el caso del Impuesto de Capitación, su inequidad era manifiesta. Todos los contribuyentes debían pagar la misma cantidad (*per capita* de donde deriva su nombre), sin tomar en cuenta su ingreso o renta anual. ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Op. Cit. p. 19

contribución sobre el ingreso neto¹⁸ de las propiedades inmobiliarias, era exigible cada fin de mes y su morosidad era sancionada con intereses que legaban al 6%. Otro ejemplo de las imposiciones directas fue la *patente* destinada a quienes querían ejercer un negocio, arte o profesión, las sanciones por violaciones o irregularidades en el cumplimiento de la patente era tan drástica que iban desde la confiscación de las mercancías hasta multas equivalentes al cuádruple del valor de lo debido. La razón de estas imposiciones era el no darle un peso excesivo al impuesto sobre la tierra.

Otro tipo de gravámenes se vieron perfeccionados a raíz de la Revolución por una legislación más adecuada, por la constitución del Registro de la Propiedad y el timbre; pero para que las reformas fiscales antes señaladas se pudieran implementar, fue necesario ponerle fin al viejo sistema de recaudación y remplazarlo por recaudadores de distrito elegidos por un periodo de seis años, sin embargo como sucede con todas las grandes reformas, la inexperiencia de la nueva administración fiscal, fue un problema para la recaudación de los impuestos, sobre todo por el rechazo del clero y la aristocracia.

Como conclusión, la obra fiscal de la Revolución Francesa sirvió de modelo para las ideas políticas que influyeron en los impuestos y aunque tuvo sus aciertos y errores, forjaron históricamente, un camino hacia un nuevo régimen jurídico fiscal.

1.5. LOS IMPUESTOS DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

1.5.1. ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA PREHISPÁNICA.

Los pueblos antiguos en sus relaciones internacionales, consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos, ejemplo de esto lo tenemos en el Imperio Romano y el Azteca; lo que consta en los códigos pre y post-cortesianos.

¹⁸ EL INGRESO NETO de una tierra es la que resta a su propietario, deducción hecha sobre el producto bruto, de los gastos del cultivo, semillas, cosechas y conservación. RESÉNDIZ MUÑOZ, Eduardo. Op. Cit. p 65.

Las primeras manifestaciones del sistema tributario en México se vislumbran en los códices Aztecas, este primitivo sistema tributario se constituyó de tres importantes renglones recaudatorios; el primero consistió en un sistema impositivo que fue utilizado por los nahoas o aztecas como un eficaz instrumento para someter pueblos conquistados, sin embargo dejaban intactos sus poderes establecidos e instituciones, en Tenochtitlán en donde se concentraron los productos más variados procedentes de esta obligación tributaria como plantas, frutos de la tierra para el sustento, toda clase de animales y aves de raro plumaje, copal y una larga lista de productos de los más remotos lugares; el segundo consistió en las recaudaciones de origen interno, las cargas directas como el *terrazgueros* y los *macehuales* eran impuestos que obligaban a entregar parte de las cosechas y a desempeñar trabajos personales en obras de carácter público; finalmente disponían de un tercer renglón de ingresos derivados de las tierras, propiedad del Estado, cuyos productos se destinaban a fines especiales.¹⁹

Con la conquista española, Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales donde tenía el registro de los contribuyentes, nombró a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del *Quinto Real*. En 1573 se implanta la *Alcabala*²⁰ que es equivalente hoy en día al Impuesto al Valor Agregado, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado *Diezmominero* en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

Dentro de la organización teocrática del Estado mexicas o aztecas, los sacerdotes y guerreros gozaban de la exención de cubrir los tributos, mientras que labriegos o

¹⁹ MARGÁIN, Hugo B. El Sistema Tributario, "México. 50 años de Revolución" tomo I, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1961. p. 539

²⁰ La alcabala –término de origen árabe- estableció sus raíces en España desde la edad media y en las colonias desde el siglo XVI, era un impuesto real que se cobraba por la vasta mayoría- de transacciones mercantiles, parecido al moderno impuesto sobre el valor agregado, aplicado hoy en día por la mayoría de los países del mundo. JIMÉNEZ TREJO, Luis Alberto. Política fiscal entre 1823 y 1847, "Origen de un problema actual", Observatorio de la Economía Latinoamericana,- Nº.99, 2008. [En línea] Texto completo 12 de Agosto de 2008, 9:45pm, <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/mx/2008/lajt4.htm>

campesinos, artesanos y comerciantes mantenían los gastos públicos, como los de la casta gobernante.

1.5.2. ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA ÉPOCA COLONIAL.

Mientras la Edad Media se desarrollaba en Europa, en México la época Colonial generaba cuantiosas ganancias a la corona española. Una vez fundado el primer ayuntamiento en la Villa Rica de Veracruz, por los soldados para la expansión comandados por Cortés, como una de las primeras manifestaciones del sistema impositivo Colonial del siglo XVI, empezaron las obligaciones tributarias en favor de la Metrópoli.²¹

Se instauró en beneficio del emperador Carlos I, *el quinto real* que era separado de todo botín adquirido por cualquier título en la guerra de conquista, otra quinta parte estaba destinada a Cortés y el resto se distribuía, en medio de violentas disputas entre los soldados según sus jerarquías.

Durante el transcurso de los trecientos años del sistema hacendario colonial los impuestos adoptaron las más variadas formas y fueron aprobados sin un criterio de orden, sin embargo, todos eran indirectos al consumo,²² como rasgo característico del anárquico sistema impositivo colonial, los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

Las distintas fuentes impositivas coloniales se denominaron *ramos de hacienda* y se clasificaron en cuatro rubros.²³

El primer ramo lo constituyeron los impuestos *comunes* que fueron destinados a cubrir los gastos de la administración pública, entre los que destacaron los *derechos de oro y plata*, creados en 1524, consistentes en el *quinto* de los metales extraídos de las minas; dentro de este mismo ramo se comprendieron los *tributos* que era el

²¹ MARGÁIN, Hugo B. Op. Cit. p. 540

²² PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Fiscal, Aspecto Jurídico-Contable, Ed. Textos Universitarios S. A., México, 1970. p. 42

²³ MARGÁIN, Hugo B. Op. Cit. p. 540

pago individual de dos pesos y medio real por año; el *almojarifazgo* impuesto aduanal que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías, en principio fue de 5% y llegó hasta el 15%²⁴; el de *casa de moneda* que pagaban los particulares al amonedar metales preciosos y que ascendía a un real por cada marco de plata labrada; el de *salinas* que consistió en la diferencia entre el precio pagado al salinero y el cubierto por el público a los almacenes de gobierno; pero el impuesto que más perjudicó al comercio y al consumidor fue el de *alcabala* consistente en el pago por ventas y trueque de mercancías, comenzó desde el 2% hasta alcanzar el 6% y 8%, desgraciadamente fue el que más duró, pues se prolongó durante casi todo el siglo anterior, quedando exentos algunos productos indispensables para el sustento como maíz, harina, frutos de la tierra entre otros²⁵.

El segundo ramo lo constituyeron los *remisibles* que gravaban en forma específica los *naipes*, *azogue*, *tabaco* y otros objetos, formándose una recaudación directamente enviada a España; El tercer ramo lo constituyeron los *particulares*, provenientes del *diezmo*, *vacantes* y *bulas*, que se enfocaron a la propagación del cristianismo; El cuarto ramo lo constituyeron los *ajenos* que fueron ingresos originados por cargas no pertenecientes al Estado, pero cuya recaudación vigilaba, como los impuestos a la minería destinados al sostenimiento del Tribunal de Minería y otros semejantes.

Mientras en Europa hacia fines del siglo XVII se iniciaba la profunda revolución industrial, España y por ende sus colonias, se aferraban al feudalismo hecho que sumió en el rezagó al sistema tributario fiscal en México por largos años. En la segunda mitad del siglo XVIII llegaron cambios especialmente importantes, con las *reformas borbónicas*.

Las reformas se enfocaron en mejorar los métodos de cobro y en la eliminación de exenciones, la Ordenanza contenía especificaciones que se enfocaban en el logro de mayores ingresos por concepto de los diversos impuestos. Sin embargo, a pesar del

²⁴ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Op. Cit. p. 43

²⁵ Ídem.

amplio número de impuestos los estancos en el sistema fiscal colonial en la época borbónica fueron inevitables.

En resumen, el rígido monopolio económico de la Metrópoli impedía la creación de las bases de un desarrollo industrial en la Nueva España y al término de la dominación española, era una economía fragmentada por la desarticulación y deterioro de los caminos, debido a la lucha insurgente y a la nula inversión pública en infraestructura y por el fuerte regionalismo oligárquico, provocado por el poder conferido a los intendentes regionales a partir de las reformas borbónicas, con el agravante de que la población no pagaba sus contribuciones por considerarlas excesivas y porque era fácil y conveniente evadirlas.

1.5.3. LA ORGANIZACIÓN FISCAL DEL MÉXICO INDEPENDIENTE.

Los impuestos de dinero y de sangre que las autoridades del Estado han obligado a pagar tradicionalmente a los pueblos, representan las acciones gubernamentales que más afectan a los ciudadanos y a sus familias; por ende muchas de las guerras de independencia y revoluciones se han producido por el abuso de poder fiscal sobre los ciudadanos, debido a que el Estado les obliga a entregar a la autoridad una parte de su patrimonio, con frecuencia a sabiendas de que no se hará un uso razonable, justo o lícito de ese dinero que fue el resultado de muchos días de trabajo del contribuyente²⁶.

Con la consumación de la independencia, los mexicanos tenían la esperanza de que se reestableciera el esplendor de finales del siglo XVIII, por lo que las autoridades al no tener otro modelo al que acudir, reorganizaron el sistema administrativo fiscal que había sido relativamente exitoso durante los últimos años de la colonia, buscando recompensar lo más pronto posible a los grupos que habían apoyado la causa independentista.²⁷ Durante 1810 el sistema fiscal se complementó con los aranceles de las aduanas marítimas para el gobierno, siendo estas las primeras tarifas de

²⁶ ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, "Los Impuestos-El Presupuesto-La Ley de Ingresos-La Cuenta Pública-Los Empréstitos Estudio Constitucional", Ed. Porrúa, México, 1998. P. 2

²⁷ JIMÉNEZ TREJO, Luis Alberto. [En línea]. Op. Cit.

importación publicadas en México, pero al no lograrse la recaudación suficiente, el déficit hacendario constante fue la nota característica de esta parte de nuestra historia.

Un punto esencial que removi6 la tensi6n entre las provincias y el centro, lo constituy6 el intento de Iturbide de establecer impuestos directos y verse forzado a imponer pr6stamos forzosos ya que a pesar de la penuria hacendaria, se habían rebajado o suprimido viejos impuestos, pero no fue suficiente para satisfacer la convicci6n general en la poblaci6n de que la independencia significaba la liberaci6n total de 6stos; por estas razones y otras causas de car6cter pol6tico Iturbide fue derrocado en los primeros meses de 1823.²⁸

1.5.3.1.-TRANSICI6N DE LA POL6TICA FISCAL DURANTE LA RESTAURACI6N DE LA REPUBLICA.

Al t6rmino de la guerra de Independencia, el primer paso era que el Estado recuperara las riendas del pa6s y el resultado de esto fueron las Leyes de Reforma, estas se presentaron en atenci6n al tiempo y por las finalidades que perseguían, la primera serie de 6stas fue expedida bajo la presidencia de Ignacio Comonfort y la segunda por el Presidente Benito Ju6rez culminando con la Ley de desamortizaci6n de los bienes de la Iglesia por el Ministro de Hacienda Miguel Lerdo de Tejada.

El Ministro de Hacienda Don Mat6as Romero en el a6o de 1860, comenz6 a crear mejores bases para la Hacienda P6blica, planteando reformas al sistema fiscal heredado de la colonia, pero ante la incomprensi6n del Congreso de la Uni6n se vio obligado a renunciar, no obstante present6 el proyecto de la ley del Timbre que entro en vigor en 1871²⁹; este proyecto establecía un impuesto a las utilidades de las empresas mineras que fluctuaban del 3% al 5%; instauro el impuesto del timbre que lleg6 a sustituir al papel sellado del tiempo de la colonia; procur6 la abolici6n de la alcabala y de la contribuci6n federal; gravaba las herencias, para propiciar la divisi6n

²⁸ Ídem.

²⁹ PORRAS Y L6PEZ, Armando. Derecho Fiscal, "Aspecto Jur6dico-Contable", Ed. Textos Universitarios S. A. M6xico. 1970. P. 49

de la propiedad y generar una mayor actividad económica como resultado, éste era directo y de tasa tímidamente progresiva no obstante éste era uno de los pocos instrumentos de redistribución de la riqueza, la tasa fluctuaba del 4% para esposas hasta el 20% que deberían cubrir los extraños³⁰; también propuso la derogación de los ancestrales impuestos coloniales sobre la minería y creaba uno sólo sobre utilidades; abrir irrestrictamente las fronteras a la exportación; la creación de un impuesto a la propiedad rústica no explotada, como medida contra el latifundio. Los nuevos impuestos eran indispensables para no vivir en forma casi exclusiva de los impuestos aduanales como había acontecido hasta esa fecha.

Durante los últimos años de la época del Porfiriato los informes hacendarios se referían a las aduanas y al timbre como los ingresos fiscales medulares para el erario, la Ley del Timbre había aumentado el número de sus fracciones para gravar una considerable parte de los actos civiles y todos los mercantiles. La importante exportación del petróleo como combustible empezó a tener auge a principios del siglo XX. Los ingresos del Estado derivaban de los impuestos que reconocían una estructura colonial parchada en distintas épocas, sin un criterio de orden y con reformas de carácter circunstancial, así las reformas en el orden hacendario no llegaron a satisfacer los cambios anhelados después del sistema fiscal colonial.

1.5.3.2. INFLUENCIA DEL SISTEMA FISCAL NORTEAMERICANO.

Al consumarse la independencia de México, las personas responsables de organizar la administración pública del país buscaron en otras naciones un modelo fiscal que pudieran imitar para así crear un sistema fiscal eficaz y adecuado para el nuevo país que ya no estaba obligado a contribuir a los gastos de su antigua metrópoli. Por estas razones y por la importante experiencia que Estados Unidos de América tenía como país independiente desde 1776, con un sistema eficaz, organizado y puesto en práctica desde la época colonial, nuestra constitución tomó de la práctica de ese país, mas no de su constitución, algunas de las normas mas importantes relativas a la creación de un sistema fiscal que cumpliera con los elementos de seguridad

³⁰ MARGAIN, Hugo B. Op. Cit. P. 546

jurídica para evitar el despilfarro y la negligencia en el gasto público³¹, como fórmula complementaria para disminuir la carga impositiva de los ciudadanos.

Para México imitar el sistema Norteamericano no fue fácil y mas aun para los legisladores constituyentes de 1924 que deseaban implantar el sistema federal, debido a que éste coadyuvaba a dividir el poder de gobierno central y debilitarlo al compartirlo con los Estados, así se buscaba subsanar el error en el que México cayó durante el Porfirismo. La aceptación en México de la práctica histórica norteamericana, ha ayudado a acuñar el verdadero valor que en nuestra constitución ha adquirido la obligación fiscal a cargo de los ciudadanos, esto se distingue en la obligación constitucional conferida a los ciudadanos mexicanos de cumplir los requisitos indispensables de validez para cumplir con sus obligaciones tributarias del pago de impuestos.

Lo más importante del sistema fiscal norteamericano, es la constitución de un Estado Federal, la práctica gubernamental del sistema bicameral, la teoría de la separación de los poderes, la teoría de las facultades limitadas de las autoridades y la necesidad de una constitución escrita, de estas características se derivan algunas otras apreciaciones como:

El privilegio otorgado al Poder Legislativo en las decisiones que afectan el patrimonio de los ciudadanos; solo se pueden establecer impuestos, federales o locales, mediante decisión de los representantes populares que constituyen el Poder Legislativo federal o local, estos deberán aprobar todo impuesto a carga fiscal obligatoria como requisito indispensable para la validez del tributo³², debido a que existe la presunción de que aprobaran las cargas fiscales cuidando ante todo el patrimonio de los contribuyentes. Los impuestos que los colonos pagaban para que el gobierno colonial hiciera frente a sus gastos, debían por costumbre aprobarse cada año, con el objeto de poder también anualmente obligar al Gobernador a negociar el monto del Presupuesto de Gastos, que determinaba el presupuesto de ingresos.

³¹ ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Op. Cit. P. 3

³² *Ibidem*, p. 6

1.5.4.- ORGANIZACIÓN TRIBUTARIA DEL MÉXICO REVOLUCIONARIO.

El movimiento revolucionario trajo como consecuencia que los mexicanos no pagaran impuestos ocasionando después la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar la actividad tributaria. Es claro que durante esta época de la historia mexicana se generaron los mayores cambios y reformas al sistema fiscal mexicano, que aun se presentan en nuestros días.

Los objetivos primordiales del movimiento, tendieron a la mejor redistribución de los ingresos para que los beneficios alcanzaran a las mayorías, utilizando los impuestos directos,³³ los rendimientos como mecanismo para lograrlo favorecer a la industria del país y fortalecer la hacienda nacional a través de todo tipo suerte de incentivos y franquicias fiscales, distribuir mejor las rentas nacionales entre Municipio, Estado y Federación y, de manera urgente, depender menos de los impuestos que gravitan sobre el comercio exterior, como distinguió a México en épocas anteriores.

Con la expedición de la Suprema Carta Magna de 1917, una de las preocupaciones fundamentales del régimen fiscal fue la de conceder autonomía hacendaria a los municipios libres, bajo este rubro, las dos principales metas buscadas fueron el municipio autónomo en cuanto a presiones políticas y su independencia económica en la formación de su propia hacienda.³⁴ A partir de este punto, las reformas sustanciales del país comenzaron a debutar.

Para 1921 en adelante una vez superada la etapa de crueles luchas, se inició la reorganización fiscal mexicana, que de manera definitiva transformó la vieja estructura eminentemente indirecta de impuestos al consumo, dando paso a los modernos tributos con sentido social, de carácter directo a los rendimientos, como el Impuesto Sobre la Renta creado formalmente en 1925. Con tal propósito se

³³ IMPUESTO DIRECTO es el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes; son absorbidos por las personas que reciben el ingreso o tienen la posesión o disfrute de la riqueza. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Op. Cit. p. 196

³⁴ MARGÁIN, Hugo B. Op. Cit. p. 550

celebraron tres convenciones nacionales, en 1925, 1933 y 1947 en esta última se estudio la manera de acabar con la anarquía fiscal y los impuestos alcabalatorios, distribuir con justicia los arbitrios del Estado entre federación, entidades y municipios y combatir la corrupción administrativa, para tal efecto también se consultó la opinión de los intereses particulares, agrupados en las Cámaras de Comercio e Industria y se convocaron a reuniones en 1946 a los Jefes Estatales de la Hacienda y de Aduanas, todo con el fin de reorganizar la Hacienda Pública mediante el concurso de todos los sectores interesados.

La reforma de mayor trascendencia, originó un nuevo tributo sobre utilidades, el *Impuesto del Centenario*, antecedente del gravamen sobre la renta establecido por las Leyes de 1924 y 1925, éste desarrollo por demás significativo y reflejo de luchas pasadas durante la Revolución Francesa logro que las clases privilegiadas que no tributaban lo comenzaran a hacer. Con la entrada del liberalismo se instauró la igualdad de todos los contribuyentes frente al tributo y hoy día, gracias a las tarifas progresistas del Impuesto Sobre la Renta, contribuyen en mayor proporción los causantes con fuertes ganancias, mientras que a las clases de pocos recursos se les reconoce una suma mínima exenta, como ingreso indispensable para subsistir.³⁵ Fruto de la tercera convención fiscal fue el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que entró en vigor en 1948, por virtud del cual se gravaba el ingreso total obtenido en las transacciones mercantiles, en vez de aplicarles el complicado sistema del Timbre, que obligaba a pagar gravamen sobre cada operación en particular, con estampillas adheribles en los documentos de venta.

Con la creación del Tribunal Fiscal Federal en 1936 se integró la justicia administrativa, suprimiéndose los distintos jurados calificadores y juntas revisoras, que en lo contencioso venían desempeñando el encargo de impartir justicia a los particulares. En Diciembre de 1938 se promulga el Código Fiscal de la Federación, cuerpo legal donde se recopilan los conceptos generales del derecho fiscal, que estaban dispersos y se establecen las normas procesales del contencioso administrativo.

³⁵ *Ibidem.* p. 551

Se aplicaron mecanismos fiscales que dieron origen a la *Legislación para el Fomento de las Industrias Nuevas y Necesarias*, en 1926 por mandato de el presidente Calles, la política de estímulos a la industria se basó en la aplicación de aranceles a la importación de mercancías de origen industrial, el otorgamiento de subsidios al gasto energético y transporte barato a la industria a demás de exenciones a impuestos;³⁶ se le otorgaba exenciones y subsidios a la importación de maquinaria y materias primas indispensables a la industria y por otro lado el Gobierno mantenía aranceles proteccionistas para consolidar el esfuerzo industrial; y dos devaluaciones del peso mexicano (1948-1954) con el fin de mantener competitivos los productos nacionales en el mercado extranjero.

Después de la experiencia que México obtuvo, confirmó que el proteccionismo económico no programado a la larga produce resultados contradictorios a los esperados, y hace a la industria un mercado cautivo donde las empresas corren el riesgo de operar ineficientemente sin utilizar su capacidad al máximo y sus tecnología, produce altos costos y frena las posibilidades de exportación de manufacturas además de obstaculizar la exportación de insumos primarios.

A principios de los años setenta, se sustituye el modelo del *desarrollo estabilizador* por una nueva estrategia, el *desarrollo compartido* de 1970-1976, para evitar la concentración del ingreso, la especulación y el desequilibrio social generados por la inflación, se establecieron una serie de apoyos e incentivos fiscales con el fin de estimular al productor, incrementar el empleo como medio para elevar el nivel de vida de la población y promover la creación de tecnología.

³⁶ MATUS PACHECO, Gustavo. "Evolución y perspectivas del Sistema Tributario Mexicano", El Economista Mexicano, volumen XII, número 5, Ed. Colégio Nacional de Economistas, México, Sep-Oct. 1979. p. 77

1.6.- SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

1.6.1.- POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.

El constituyente de 1824 estableció que *“La Nación Mexicana adopta para su gobierno la forma de la República, Representativa Popular Federal”*, postura que la constitución de 1917 ratificó en su artículo cuarenta *“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”*, mas sin embargo, antes de que se implantara el régimen federal en la constitución de 1824 no existían los *“Estados libres y soberanos”*, por tanto, éste régimen no provino de ellos, sino de las diputaciones provinciales que presionaron en el congreso constituyente respectivo para que se adoptara este sistema, por ende, la federación no surgió de ningún pacto o unión entre Estados preexistentes, sino de la decisión popular bajo el supuesto de otorgar al Estado forma.³⁷

Sin embargo, bajo este sistema se divide el país en tres entes, o bien tres sistemas impositivos el Federal, el Estatal y el Municipal con facultad para establecer sus contribuciones, estas se establecen en el ámbito federal por el Congreso de la Unión, por las legislaturas de los Estados en el ámbito local y en relación con los municipios, los ayuntamientos carecen de potestad tributaria ya que las legislaturas de los estados prevén las contribuciones que pueden cobrar.³⁸ La asignación de las contribuciones no esta definida totalmente en la legislación mexicana a razón de que se conservan áreas exclusivas para la federación y los municipios y en cuanto a los Estados solo están limitados por esas áreas exclusivas, a razón que fuera de ellas no tienen limitación alguna.

Esta es la regla en el sistema Federal mexicano consiste en la concurrencia o facultad simultánea, que tienen la Federación y los Estados para imponer

³⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, decimoquinta edición, Ed. Porrúa, México, 2002. Págs. 456-457

³⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, UNAM. Derecho Fiscal I, tercera edición, Ed. IURE Editores, México, 2004.p. 34

contribuciones, bajo esta premisa se estructura el sistema tributario del país, por un lado el Gobierno Federal y por el otro los Estados de la República, que con su propio criterio imponen contribuciones que estiman necesarias. Al respecto de la competencia tributaria entre la Federación, las entidades federativas y los municipios, ante la carencia de reglas específicas sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable, problema que da origen a la doble tributación,³⁹ sobre el cual haremos referencia en forma específica en temas subsecuentes.

1.6.1.1.- SISTEMA IMPOSITIVO FEDERAL.

EL Estado Federal tiene un territorio que, a su vez, advierte los diferentes territorios que corresponden a las entidades federativas, sobre este territorio federal, también llamado nacional, las autoridades u órganos del Estado federal o “federación” ejercen las funciones legislativa, ejecutiva o administrativa y judicial o jurisdiccional a través de las cuales desempeña el poder público.⁴⁰ En virtud de este principio, la obtención de los ingresos a nivel Federal se realiza a través de las autoridades fiscales del órgano ejecutivo, constituidas por, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y los organismos fiscales autónomos que son el Instituto Mexicano del Seguro Social IMSS y el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores INFONAVIT que tienen facultades de recaudación, autoridades de las cuales aremos una breve mención a continuación.

1.6.1.1.1.- AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL.

La Federación dentro de su facultad administrativa tiene potestad para fiscalizar, vigilar, recaudar, administrar y aplicar las contribuciones que otorga a la nación el presupuesto para cubrir las necesidades de la población, para cumplir con esta obligación la federación cuenta con un conjunto de entidades, legitimadas a través de la Constitución, e investidas de autoridad para cumplir sus funciones, estas autoridades son:

³⁹ *Ibidem.* P. 35

⁴⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. p. 458

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se constituyó el 25 de Octubre de 1821 con el nombre de Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, y desde entonces tiene por finalidad atender en nombre del Ejecutivo Federal el despacho de los asuntos a cargo de la misma como son proponer, dirigir y controlar la política económica del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, de gastos, de ingresos y deuda pública, así como de estadística, geografía e información, conforme a su ámbito legal de competencia, de plantear y conducir sus actividades con sujeción a las políticas para el logro de los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo.

El Servicio de Administración Tributaria SAT, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ostenta el carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades ejecutivas, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera mexicana, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, como bien lo plantea el artículo 31 Constitucional en su frac. IV *“Es obligación de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*, tema sobre el cual abundaremos más adelante; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones; y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria; como parte de la protección a los contribuyentes debido al abuso de autoridad, debe recaudar las contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno, además de ser responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

1.6.1.1.2.- LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE EGRESOS.

El presupuesto gubernamental ordena cuantitativamente y cualitativamente sus ingresos y sus gastos, haciendo una estimación o pronóstico del monto de ambos

conceptos. La revisión de los ingresos obtenidos y de los gastos efectuados, una vez concluido el período fiscal, permite verificar si el uso de los fondos públicos fue apegado a las normas establecidas en el Presupuesto y en el ingreso fiscal fue razonable y ajustado al pronóstico⁴¹.

La potestad de establecer contribuciones, se confiere en virtud a la soberanía, como instrumento para cuidar y robustecer la misma frente a otros Estados, esta facultad es inalienable debido a que no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar y solamente está limitado en su eficacia por la aplicación de la ley; y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno en equilibrio y coordinación entre los poderes de la Unión⁴².

En cuanto a la asignación en el campo de las contribuciones, la federación goza de contribuciones especiales, contribuciones al comercio exterior y de las demás contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal de acuerdo al gasto público anual, esta facultad, la preparación y formación de de los ingresos, así como la elaboración de la iniciativa de ley de ingresos, su ejecución, control y evaluación es otorgada por la Constitución en su artículo 73 frac. VII, al Congreso de la Unión *“para imponer las contribuciones necesarias destinadas a cubrir el presupuesto”* de Egresos, este precepto concede a la Federación una competencia ilimitada.

Además la federación tiene competencia exclusiva en materia fiscal como lo establece la frac. XXIX del artículo antes mencionado que establece que es facultad del Congreso establecer contribuciones. A razón de esta facultad, el congreso mediante la promulgación anula de la Ley de Ingresos legitima los impuestos en ella contenidos al cumplir con el principio de legitimidad y dar validez a cada impuesto para su aplicación y recaudación.

Por otro lado, la Constitución por exclusión confiere a la Federación la facultad de legislar en materia de tránsito de personas o cosas que atraviesen el territorio de los Estados; la entrada y salida de mercancías nacionales o extranjeras; la circulación o

⁴¹ ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Op. Cit. P.55

⁴² CARRASCO IRIARTE, Hugo, UNAM. Op. Cit. p. 50

el consumo de mercancías nacionales o extranjeras; y la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, como refiere el artículo 117 Constitucional.

1.6.1.2.- SISTEMA IMPOSITIVO ESTATAL.

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación dotadas de un gobierno autónomo en lo concerniente a su régimen interior, mas sin en cambio vale la pena aclarar, que su autonomía concierne solo al manejo político y administrativo de sus respectivos problemas locales y régimen interior como lo dispone nuestra Constitución en el artículo 40.

Esta autonomía se revela en las autoridades u órganos que los mismos Estados despliegan dentro del espacio territorial que a cada uno de ellos pertenece, y del mismo modo que se ejerce el poder público federal, también se ejerce dentro del territorio de las mencionadas entidades el poder público local concerniente al poder legislativo, ejecutivo o administrativo y judicial. Esta dualidad que podría implicar una confusa interferencia entre ambos niveles de gobierno, es aclarada por el principio cardinal sobre el que se sustenta el sistema competencial entre los órganos federales y de los Estados federados,⁴³ en virtud de este principio la federación tiene facultades expresamente consagradas en la Constitución para desempeñar las tres funciones públicas aludidas, pudiendo las autoridades locales ejercer las que les corresponden sobre la materia que no encuadre dentro del marco competencial de los órganos federales, dicho principio se consagra en el artículo 124 Constitucional que a la letra dice *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”*,⁴⁴ de este precepto se concluye que a razón de las Entidades Federativas la Constitución no contempla un campo específico de contribuciones y solo hace referencia a estas a manera de exclusión de aquellas que le son expresamente conferidas a la Federación y a los Municipios, fuera de estas las legislaturas de los Estados pueden gravar cualquier hecho o fenómeno económico.

⁴³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. p. 458

⁴⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

No obstante de forma expresa, el poder tributario de los Estados se encuentra conferido en el artículo 31 Constitucional en su fracción IV al estipular que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de los Estados en que residan, esto bien de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y las legislaturas de los Estados.

También encontramos en el artículo 115 fracción IV la limitación del los Estados para establecer impuestos a su favor en materia de propiedad inmobiliaria en cuanto hace a su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora; así como en materia de prestación de servicios públicos a cargo de los municipios.

1.6.1.3.- SISTEMA IMPOSITIVO MUNICIPAL.

La Constitución en su artículo 115 consagra que *“Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre”*,⁴⁵ el municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano, sirve para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la federación.⁴⁶

En cuanto a la hacienda pública de los municipios, el artículo 31 Constitucional le otorga al municipio facultades para recaudar contribuciones al establecer que es obligación de los mexicanos *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*,⁴⁷ y a razón de esto, la frac. IV del artículo 115 establece que *“Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor”*.⁴⁸

⁴⁵ Íbidem.

⁴⁶ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. Op. Cit. p 22

⁴⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente

⁴⁸ Íbidem.

De esta manera las legislaturas de los Estados son las encargadas de la aprobación de las Leyes de Ingresos de los Ayuntamientos y de revisar sus cuentas públicas; los Presupuestos de Egresos son aprobados por los mismos Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA COMO GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.

2.1.- PRINCIPIOS ELEMENTALES DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA.

El Derecho Fiscal se integra por el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco, entendiendo por este, el órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios. Estas normas tienen por objeto, impedir el abuso, arbitrariedades y discriminación del poder público.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado, por ello la comprensión de los principios de imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que el manejo apropiado de estos hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

Sin embargo, no siempre la presencia de un conjunto de normas jurídicas que regulen la actividad fiscal constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos del poder Estatal, bajo esa premisa, los especialistas de la materia han constituido una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en nociones de *justicia* y *equidad* que deben actuar como base rectora de todo orden jurídico tributario, lo que significa que, para que el Derecho Fiscal de un país pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integra deben

encontrarse inspiradas y fundadas en estos principios, que actúan como piedra angular de toda estructura jurídica.

El origen de estas máximas y principios se sustentan en las ideas del economista y filósofo Adam Smith de origen inglés.¹ En su obra "*Wealth of Nations, La Riqueza de las Naciones*", que ha trascendido en toda ley impositiva mundial, analizó extensamente las cuestiones fundamentales de la Economía Política de entre las cuales estableció cuatro principios fundamentales de los impuestos que son el principio de *justicia tributaria*, de *comodidad*, de *certidumbre* y de *economía*.²

Estos principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico fiscal, tienen la finalidad de integrar un orden justo que incentive el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa de una Nación, que son causas de riqueza. Dichos principios han influido decisivamente en las ideas de los más grandes especialistas del derecho tributario y en las legislaciones constitucionales vigentes de la mayoría de los países del mundo occidental, que en alguna medida han reflejado sus máximas y principios en el pensamiento de Adam Smith. Concretamente en México, en la fracción IV del artículo 31 de nuestra ley suprema, se vislumbra sin lugar a duda, la influencia de este doctrinario y dentro de este contexto, el estudio de estos principios tributarios son nuestro tema de estudio.

2.1.1.- PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE ADAM SMITH.

La importancia de los principios de Adam Smith, consiste en que constituyen la característica fundamental de todo orden normativo hacendario, reflejado en sus leyes federales, tratados internacionales, reglamentos, leyes locales, etc., y realizan la tarea primordial del Derecho Tributario que es regular con certeza, obligatoriedad, justicia, equidad y proporcionalidad la relación tributaria.

¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Décima octava edición, Colección Textos Universitarios, Ed. Themis, México, 2004. p 209

² ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. Sistema Tributario en México, Ed. Porrúa, México, 2005, p 57

A) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA.

Adam Smith consideraba que *“el tributo que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y determinado y no arbitrario. El tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacer, todo debe ser claro para el contribuyente y para cualquier otra persona.”*,³ en la actualidad este principio de certidumbre se hace extensivo al sujeto pasivo, el objeto, la forma de hacer la valuación de la base, el sujeto activo, las penas en caso de infracción, los recursos procedentes frente a una actuación ilegal de la administración⁴ y todo los demás elementos que la ley señale con precisión para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad.

Para cumplir con este principio la ley tributaria debe establecer con certeza estos elementos constitutivos, para que de esa forma, pueda actuar de manera eficaz contra los posibles abusos de poder, al respecto.

Algunos aspectos que contribuyen con los actuales sistemas tributarios para la consecución de este principio son: que las leyes sobre impuestos sean redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos y no contengan fórmulas ambiguas o imprecisas; que los contribuyentes tengan los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc.,⁵ ya que toda disposición debe ser publicada por los medios que faciliten su divulgación, de forma que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; y debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

B) PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Este principio consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época o forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago, esto se logra escogiendo la fecha o período que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen, sean más

³ *Ibidem*, p 64

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, “Los Impuestos”, vigésimo quinta edición, Ed. Porrúa, México, 1984. p 142

⁵ *Ibidem*. P 143

ventajosos para el causante.⁶ El pago de un impuesto es más conveniente para el contribuyente, cuando sea más probable que disponga de los medios para pagarlo, al respecto podemos aclarar, que los impuestos sobre el consumo responden mejor a este principio como el IVA en México, por que se pagan insensiblemente por el contribuyente en el momento de la compra, sin embargo, otros impuestos como los directos, verbigracia el ISR, en ocasiones se cobran en épocas en las que el causante ya no tiene la renta o fortuna gravada, de modo que el pago le resulta difícil u oneroso,⁷ por lo que un impuesto que se cobra inmediatamente o casi inmediatamente se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

Por otra parte este principio también implica que, los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago de contribuciones se presenten redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados por cualquier ciudadano promedio, sin incurrir en error⁸. En México, este principio se actualiza no solo con el pago de los impuestos, sino con el cumplimiento de una serie de obligaciones fiscales, las cuales se han facilitado con la desconcentración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en diversas regiones de la República para efectos fiscales, así las autoridades federales se acercan al causante para que éste no tenga que desplazarse a grandes distancias para cumplir sus obligaciones y facilitar su realización al llenar formas impresas.

C) PRINCIPIO DE ECONOMÍA TRIBUTARIA.

En cuanto a este principio Smith se refirió diciendo que, *“la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente beneficia a las arcas del erario público debe ser lo menos posible”*, Luigi Einaudi⁹ al respecto sostuvo que cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, este es

⁶ PONCE GÓMEZ, Francisco *et al. Derecho Fiscal*, 11ª edición, Ed. Limusa, México, 2007. p 64

⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op Cit. P 144

⁸ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, Op Cit. p 82

⁹ economista y político italiano, primer presidente constitucional de la República Italiana, defendía el liberalismo económico, apareciendo en varias publicaciones influyentes británicas, estadounidenses e italianas en los primeros años del siglo XX.

incosteable.¹⁰ Estas afirmaciones nos llevan a establecer que todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, esto debido a que su destino y justificación deben satisfacer el gasto público y no otros fines.

Las *causas que hacen antieconómico un tributo* son variadas, y constituye un grave problema puesto que independientemente de que disminuye la captación de ingresos tributarios, las propias deficiencias del sistema suelen desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad de los causantes, que a fin de cuentas, desembocan en el empobrecimiento general de la Nación, estas causas son:

a) El *exceso de funcionarios y empleados encargados de la recaudación tributaria* que convierten al sistema en antieconómico, debido a que los rendimientos impositivos, que deberían ingresar a las arcas públicas, se destinan al pago de los emolumentos;

b) Las *elevadas tasa tributarias* que impone el Estado, con la finalidad de atraer una mayor recaudación para la hacienda, hacen antieconómicas las tasas impositivas, debido a que los impuestos que cubren las actividades comerciales, industriales o profesionales representan un costo de operación, que es necesario mantener dentro de determinados límites, de lo contrario la actividad deja de ser redituable, así que cuando estas tasas impositivas crecen desmesuradamente, acaban por transgredir el margen de utilidad razonable a la que toda industria, comercio o profesión tiene derecho a ganar, a cambio de los bienes que produce o de los servicios que presta, esto ocasiona que el sector productivo se desanime y opte por dejar de realizar sus actividades disminuyendo la intensidad de producción, para no ubicarse en el supuesto normativo que prevé la aplicación de tarifas elevadas y el aumento del comercio informal;

c) Sujetar a los contribuyentes a *frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones* de la administración es también causal por la que los impuestos se tornan antieconómico esta práctica, lo que ocasiona es que el individuo se sienta tratado

¹⁰ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, Op Cit. P 82

como un criminal sin serlo, orillándolo a el cierre de sus comercios e industrias, el traslado de su capital hacia otro sitio, disminución de la inversión y de los empleos, así como la disminución en el pago de tributos;

d) Las *multas y otras penas* en que incurren los causantes que tratan, sin éxito, de evadir el pago de impuestos, con frecuencia suele arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera tener derivada del empleo de sus capitales, ya que un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo;¹¹ y

f) *La gran diversidad de impuestos que debe pagar un causante*, verbigracia, en México por citar algunos, tenemos Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Empresarial a Tasa Única, IESPS (impuesto especial sobre productos y servicios), etc., además de los impuestos locales.¹²

D) PRINCIPIO DE IGUALDAD O JUSTICIA TRIBUTARIA.

Este principio es de los cuatro el más complejo e importante para nuestro sistema tributario, consagrado en el artículo 31 facción IV de la Constitución consiste en que *“los habitantes de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”*,¹³ de forma proporcional y equitativa y lo más cercano a su capacidad económica, de la observancia o inobservancia de este principio se desprende la equidad o inequidad de los impuestos.¹⁴

Lo fundamental en esa máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser equitativos, en la actualidad este principio se desarrolla y proyecta a través de dos vertientes que son la *generalidad* y la *uniformidad*, conceptos que en la práctica se traducen como proporcionalidad y equidad respectivamente.

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op Cit. P 144

¹² PONCE GÓMEZ, Francisco *et al*, Op Cit. p 66

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3ra edición, Ed. Limusa, México, 1998. p 69

¹⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco *et al*, Op Cit. p 63

2.2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

La organización política del Estado mexicano esta regida por una serie de principios emanados de nuestra Carta Magna, de los cuales deviene la obligación de contribuir al gasto público para abastecer económicamente a la Nación en la satisfacción de las necesidades de la población. Estos principios constitucionales de la tributación en una serie de reglas básicas que deben ser observadas por las autoridades, tanto legislativas como administrativas en el ejercicio de sus funciones en materia tributaria, el capítulo segundo de nuestra Constitución Política relativo a los mexicanos y sus obligaciones, consagra estos principios rectores de nuestro sistema fiscal en el artículo 31 fracción IV, que a la letra dice:

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

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”¹⁵

De este precepto se desprenden dos reglas tributarias elementales:

- 1.- Que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos; y
- 2.- Que las contribuciones deben ser *proporcionales y equitativas*.

Este artículo consagra la obligación de pago de las contribuciones, obligación basada en las ideas de Smith que sugieren el establecimiento de tributos y el cobro de contribuciones de la manera menos gravosa para el contribuyente, y por consecuencia más justa, por lo que el principio de proporcionalidad y equidad, que este precepto consagra, determina la forma en que las contribuciones deben ser pagada y exigibles.

¹⁵ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, vigente.

En nuestra legislación la expresión de proporcionalidad y equidad, apareció por primera vez en el proyecto constitucional de 1857, en su artículo 36 que decía “*Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*”, este mismo precepto, con la única modificación de suprimir la palabra “*justos*” anterior a “*intereses*”, fue aprobado en sesión del 26 de agosto de 1855, y seguramente la comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con numeral 31, quedando la obligación de los gastos públicos como fracción II, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción.¹⁶

2.2.1.- LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL.

La Suprema Corte le ha dado a estos principios la importancia de elementos de validez de las contribuciones, sin los cuales toda contribución carecería de validez y por tal de aplicación, como lo señalo al establecer que, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos.¹⁷ Por lo tanto, la falta de alguno implicaría una violación a la Constitución.

Es imprescindible explicar que el principio de proporcionalidad y equidad constituyen una auténtica garantía individual en materia tributaria,¹⁸ no obstante que no se encuentra dentro del capítulo primero de la Constitución Federal relativo a las garantías individuales, por lo mismo se le ha denominado “*la garantía de proporcionalidad y equidad*”, esto ha sido afirmado por la Suprema Corte de Justicia

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. P 205

¹⁷ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit. p 256

¹⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Ed. Oxford university press, México, 1999. p 65

al referirse como tal en diversas ocasiones y reconocerle ese carácter, como en la siguiente:

“El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación tributen en idénticas condiciones, lo que significa que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y en forma desigual a quienes se ubiquen en una situación diversa...”¹⁹”

“Aun cuando el Artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías...”²⁰ aunque estos principios derivan de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, de el análisis de estas jurisprudencias se desprende que, si el Juicio de Amparo tiene su razón de ser en el hecho de defender las garantías Constitucionales, y la Suprema Corte otorga el beneficio de esta defensa por violación de los principios de proporcionalidad y equidad, la Suprema Corte le esta otorgado la calidad de garantía constitucional a esté principio aun cuando no este dentro del apartado Constitucional correspondiente.

2.2.2.- AUTONOMÍA ENTRE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

Cuando se habla de estos principios, se esta en presencia de una controversia y polémica muy marcada, ya que para algunos autores el interpretar los conceptos de

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, Tesis 1a. LXXXI/2004, Pág. 201, No. 181034, RENTA. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN III, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE OBLIGA A LOS CAUSANTES QUE OBTENGAN INGRESOS ANUALES SUPERIORES A TRESCIENTOS MIL PESOS A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte, Sexta Época, Primera Parte, XLVII, Pág. 38, Reg. No. 258163, IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.

proporcionalidad y equidad de manera separada implica una redundancia, argumentando que son conceptos sinónimos y que ambos se traducen en justicia tributaria. Aunque existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo, debido a que el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” en vez del alternativo “o” al hablar de *proporcionalidad y equidad*, partiendo del supuesto bastante probable, de que los legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Smith, podríamos suponer que los conceptos equivalen a uno solo debido a su estrecha relación y dependencia entre si, ya que el objeto y alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, pero difieren cada uno de ellos en la práctica al estar dotados de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor, como en la determinación y cobro de las contribuciones,²¹ por tales motivos, la Suprema Corte define y se refiere a ambos términos por separado y no como uno solo.

“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.”²²

Estos principios son muy importantes y discutidos dentro de la rama del derecho fiscal, ya que por unanimidad se considera, que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos, de tal suerte se procederá a el análisis de estos principios por separado.

²¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999. p 150

²² Apéndice de 1995, Tercera Sala, Octava Época, Jurisprudencia 274, Pág. 255, No. 389727, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

2.2.3.- GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

2.2.3.1.- LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA SEGÚN SMITH, PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Como ya lo habíamos mencionado al hablar de *justicia tributaria*, para Adam Smith la *generalidad* es equivalente a la proporcionalidad.

El principio de generalidad tributaria consiste en que todo aquel que tenga capacidad contributiva debe pagar impuestos. Este es uno de los principios elementales de todo acto legislativo, pues una ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las personas que se colocan en las diversas hipótesis normativas del hecho generador del Crédito Fiscal que la ley establece, por lo que nuestra Constitución al consagrar este principio consigna que solo estarán obligados al pago de los tributos aquellas personas Físicas o Morales que, por cualquier motivo o circunstancia, se ubiquen en una hipótesis normativas.²³

Cuando se habla de este principio, nos referimos a que todos deben pagar impuestos y que nadie debe estar exento de su pago, sin embargo debido al concepto de *capacidad contributiva* se a logrado limitar el concepto de generalidad, al afirmar que solo aquellos que tengan capacidad contributiva estarán obligados al pago de impuestos y todo aquel que no goce de ella estará exento de dicha obligación, sino que únicamente paguen algún impuesto, aquel dentro del que se configure la hipótesis normativa, de manera que unas personas pagarán ciertos gravámenes y otras pagarán otros.

Debido a que la falta de *capacidad contributiva* es la única excepción a este principio, cabe mencionar que hay tres casos específicos que son:²⁴

²³ GARCÍA CARRASCO, Patricia, "El nuevo sistema de tributación para las Sociedades Cooperativas de Producción, el régimen de flujo de efectivo y de reinversión de utilidades ¿viola la garantía de equidad tributaria?", *Nuevo Consultorio Fiscal*, Núm. 397, 1 de marzo, 2006. pp. 67-68

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pp. 136-139

Primer caso de excepción: La exención²⁵ de impuestos para el mínimo de necesidad o el mínimo de existencia, son las rentas o capital que se consideran indispensables para que un hombre pueda sobrevivir. Para algunos autores se deben conceder exenciones de los impuestos directos a los mínimos de existencia, precisamente por el principio de justicia, por que los impuestos indirectos gravan más fuerte a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos, en México esta teoría es aplicada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que declara exentos de impuestos ciertos mínimos de existencia, pero en su lugar existen ciertos impuestos especiales a artículos de primera necesidad, como el azúcar, la sal, el aceite, el frijol, etc., este criterio es violatorio al principio de generalidad debido a que no tiene obligación de pagar impuestos quienes no tienen capacidad contributiva, y a ciencia cierta, cuando la ley exceptúa de impuestos ciertos mínimos no concede una excepción, sino reconoce el límite a partir del cual empieza la capacidad contributiva y la obligación de pagar impuestos.

Indiscutiblemente, una de las principales circunstancias por las cuales el principio de generalidad se exceptúa, es por el bien común y general de la sociedad, en ese orden de ideas, aunque violatorios, se encuentran dos excepciones a este principio que son:

Segundo caso de excepción: Las excepciones que se conceden a cooperativas, industrias nuevas, etc., con la intención de facilitar el desarrollo de nuevas actividades industriales o la inversión de nuevos capitales; y

Tercer caso de excepción: La exención que se concede a los concesionarios de ciertos servicios, como una compensación por su prestación.

²⁵ Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación. CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, "nueva edición actualizada, corregida y aumentada por CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo", Undécima edición, Ed. Heliasta S. R. L., Argentina, 1993. P. 158

2.2.3.2.- LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA ECONÓMICA.

Para la Suprema Corte al referirse a este principio, lo define diciendo “...la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo; de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.”²⁶

Desde una perspectiva económica en este principio hay dos aspectos que se deben analizar, el primero es por estudiar la proporcionalidad de pago de las contribuciones en razón a la capacidad económica del causante y el segundo la proporcionalidad en relación a la economía general del país.

En el primer supuesto, la proporcionalidad significa que se comprenda por igual y de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, por lo que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria. La proporcionalidad se representa a través de un porcentaje “%” y determina el monto de una contribución a pagar, incidiendo directamente sobre la capacidad económica del contribuyente,²⁷ esto implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo a la capacidad de cada sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, ya que el primer supuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir radica en el

²⁶ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Op. Cit.

²⁷ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, “Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica”, Ed. Línea Universitaria, México, 2001. p 63

hecho de que previamente haya generado su propia riqueza, sin embargo nunca deberá ser una cantidad tal, que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

La proporcionalidad de un impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de la relación que guarda con los capitales que afecta, por lo que los economistas no reputan desproporcional la contribución que paguen pocos o muchos en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre los que recae, sino que es desproporcional el impuesto que se exige sin tomar en cuenta la cuantía o importancia de los valores, así que una contribución igual para todos los capitales sin considerar la desigualdad de éstos, sería del todo desproporcional.²⁸ Debido a esto, la proporcionalidad contributiva esta estrechamente vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos. De ahí que la Suprema Corte establezca, como requisito para que los impuestos cumplan este principio, el que sus tarifas sean progresivas al establecer que *“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 menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.”*²⁹

Por otro lado, los únicos tributos que se ajustan a este principio, son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que son las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, a una contribución mayor,³⁰ por este motivo, todo régimen fiscal que se rija mediante la

²⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. p 148

²⁹ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Op. Cit.

³⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. P 257

proporcionalidad, procura que se limite la utilización de los impuestos a base de cuotas fijas, ya que serian contrarias³¹ a este principio.

El segundo aspecto importante de este principio, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes, para no agotar las fuentes impositivas de riqueza, en otras palabras, no basta con grabar a los contribuyentes en función de sus respectiva capacidad económica, sino que también es necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre diversas fuentes, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco, aunque se procure que individualmente los tributos graven a sus destinatarios de manera proporcional a su capacidad económica. Lo anterior nos lleva a establecer que es obligación del legislador distribuir proporcionalmente la carga tributaria entre todas las fuentes de riqueza de una Nación llámese utilidades, productos o rendimientos del capital, traslación de dominio inmobiliario, dividendos, regalías, exportaciones, todo tipo de ingreso mercantil, rentas,³² etc. De ahí que sea necesario tener presente que, sea cual sea la fuente de riqueza sobre la que incida la carga tributaria, es desigual en todas aquellas partes que deja de obrar sobre las otras.

2.2.3.3.- QUE ES LA CAPACIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte ha establecido en diversos criterios que *“La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada”*,³³ sin embargo ocupa indistintamente los términos *capacidad económica* y *capacidad tributaria*, para referirse a la misma idea. Al margen de esto, la capacidad

³¹ la Constitución permite sustraer del patrimonio de los contribuyentes, bienes suficientes para que éstos cumplan con su obligación contributiva. Esto es, lo que es la confiscación, a contrario sensu. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, 6ta edición, Ed. PAC, México, 1999. P 87

³² RENTA: la fuente formal de los impuestos es la renta, está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión. FLORES ZAVALA, Ernesto, Op Cit. p125

³³ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Op. Cit.

económica es naturalmente más amplia que la capacidad contributiva, sin embargo son complementarios.

La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades y comprende múltiples aspectos de la vida social y no solo fiscales, ya sea por el patrimonio que posee, los productos que reciba o las rentas que obtenga, las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible.³⁴

En la actualidad, existen diversos criterios para poder determinar la capacidad económica de un ente, especialmente para efectos tributarios; esos criterios son el ingreso, el gasto y el patrimonio,³⁵ de este modo el poder tributario del Estado se hace valer a través de contribuciones que gravan estos tres conceptos que en conjunto, son un claro reflejo de la capacidad económica, y en consecuencia son determinantes de la capacidad contributiva, así que el mejor índice de la capacidad contributiva es la riqueza, por lo que la renta se ha convertido en la base de la tributación.

Sin embargo, hay que aclarar que no toda la renta implica la existencia de una capacidad contributiva, debido a la presencia de los gastos necesarios para la producción, los cuales marcan limitaciones a las sumas que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas, esto a razón de su carácter personal o subjetivo.³⁶

Grizotti afirmó que, la capacidad contributiva consistente en la posibilidad económica de pagar un impuesto, esta empieza por encima de la cantidad que se considera

³⁴ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit. P 97

³⁵ el ingreso es el incremento en la esfera económica de un sujeto determinado; el gasto es la disminución que el mismo sujeto sufraga; patrimonio es lo que “queda” después de hacer la operación aritmética correspondiente. Íbidem. P 83

³⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, 2da edición, Ed. IURE editores, México, 2003. p 98

indispensable para que el hombre subsista³⁷ y a pesar de que sea difícil la determinación de ésta, debido a que las circunstancias económicas son extremadamente variables, siempre será posible hacer su determinación con menor o mayor aproximación.

Por lo que el Poder Legislativo al tipificar en la legislación ordinaria el objeto de cada uno de los impuestos que pretenden imponer a los contribuyentes, deben inspirarse en el principio de capacidad económica, el cual actúa como verdadero principio material de justicia tributaria,³⁸

2.2.4.- GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

2.2.4.1.- LA EQUIDAD TRIBUTARIA SEGÚN SMITH, PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.

El principio de uniformidad del impuesto consiste en que todos sean iguales frente al impuesto,³⁹ sin embargo para explicar este criterio se requiere del estudio de dos teorías importantes:

1.- Constituye la parte objetiva de este principio, es la *teoría de la capacidad contributiva*, que establece que solo pagarán impuestos quienes tengan capacidad para pagarlos en razón de la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público;

2.- Es la parte subjetiva, llamada la *teoría de igualdad de sacrificio* de John Stuart Mill,⁴⁰ que coadyuva con la repartición equitativa de los impuestos y determinar las cuotas que gravan cada fuente de ingreso,⁴¹ explica por que dos rentas iguales, deben ser gravadas de forma desigual cuando su fuente es distinta, por ejemplo si el

³⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. P 138

³⁸ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Op. Cit. P 82

³⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco *et al*, Op Cit. P 64

⁴⁰ Filósofo y economista británico, en economía política, Mill defendió aquellas prácticas que creía más acordes con la libertad individual, y recalcó que la libertad podía estar amenazada tanto por la desigualdad social como por la tiranía política. Biblioteca de Consulta Microsoft ® Encarta ® 2005.

⁴¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit. P 69

ingreso es generado por el trabajo o por el capital, aunque la capacidad contributiva sea igual, debido a sus elementos subjetivos no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales ya que el sacrificio para cada uno de los sujetos es distinto, esto es debido a que el esfuerzo realizado por aquel que su renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal es mayor a aquel que obtiene esa renta de la reutilización de un capital sin esfuerzo alguno de su parte, esta teoría sirve fundamentalmente para hacer una repartición equitativa de los impuestos y señalar las cuotas correctas del gravamen,⁴² de este principio se desprende el *principio de equidad* en nuestra legislación mexicana.

Por lo que, para lograr la justicia en la imposición se debe buscar distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de las cargas tributarias resulte lo más equilibrado y equitativo posible.

2.2.4.2.- REPERCUSIÓN DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Equidad etimológicamente significa *igualdad* y denota, igual tratamiento en situaciones iguales para evitar la desigualdad, la gran injusticia de la uniformidad y la generalidad de la ley.⁴³ Conforme Aristóteles, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, al respecto la jurisprudencia dice “*El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real...*”⁴⁴

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos y tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general,

⁴² FLORES ZAVALA, Ernesto, Op Cit. P 140

⁴³ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Ed. Bibliográfica argentina, Tomo X, Argentina, 1969. P 441

⁴⁴ Apéndice 2000 Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica, Sala Auxiliar, Séptima Época, pág. 713, No. 900602, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS-[TESIS HISTÓRICA]

uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde un punto de vista económico.⁴⁵ La Suprema Corte define este concepto al decir *“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...”*⁴⁶

Desde el punto de vista socioeconómico, consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igual para los iguales, idea basada en el concepto de justicia tributaria, como fin último del principio de capacidad contributiva, concepto que entra en conflicto con el de generalidad, pues se presume que lo "general" hace más justa una contribución; de modo que la equidad no sustituye a la justicia, sino que es la misma justicia que corrige la injusticia que se comete en lo "particular", cuando solo se le considera bajo el esquema genérico y abstracto de la norma.

De tal suerte, la idea de generalidad puede contravenir a la de equidad, así que las contribuciones justas no necesariamente son las generales, sino las proporcionales y equitativas.⁴⁷ Para lograr esto, los impuestos deben estar encaminados en criterios de justicia social, de bien común e imponer el reformismo social mediante el tributo, así que, la generalidad debe ser menos rígida y conceder excepciones a aquellos que poseen menos rentas, además de mantener un mínimo no imponible para conservar la fuente rentística del trabajo; la uniformidad e igualdad en los impuestos debe afectar mas profundamente a los que más poseen y hacer distinciones sobre el origen de las rentas según la proporción de trabajo implementado.⁴⁸

⁴⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. p 147

⁴⁶ Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época, 199-204 Primera Parte, Jurisprudencia, Pág. 144, No. 232197, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

⁴⁷ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Op Cit. p 85

⁴⁸ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Op Cit. p 442

El principio de igualdad tributaria que consagra la Constitución en el artículo 31 fracción IV, como uno de los criterios de distribución sobre las cargas públicas, el mandamiento constitucional se refiere a la equidad como una vía para distribuir las cargas tributarias en apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentre; El legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente, discriminando en beneficio de quienes por sus circunstancias, están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida que el resto de la generalidad, esto a razón de los ingresos de uno u otro contribuyente, ya que podrían ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir.⁴⁹ La Suprema Corte establece que en el texto Constitucional *“todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación.”*⁵⁰

Por otra parte el vínculo entre el principio de capacidad contributiva y el de equidad tributaria es difícil de romper, ya que a través de este último adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto o el tributo se rija exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo, lo importante no es la representación que la riqueza haga del sujeto obligado al pago del tributo, como un único índice de cuantificación, sino que la carga tributaria se sujete a la situación específica que viva cada contribuyente.

⁴⁹ GARCÍA BUENO, Marco César et al, Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: La capacidad contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad tributaria, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2007. p 7

⁵⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Junio de 1997, Pleno de la Suprema Corte, Novena Época, Tesis: P./J. 42/97 Jurisprudencia, Pág. 36, Registro No. 198402, EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

No es un principio que cambie con el tiempo, sus postulados son en esencia inmutables, a través de dicho principio se justifican los tratamientos diferenciados entre dos o más contribuyentes, siempre y cuando sus condiciones personales y familiares exijan un trato desigual, el hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar, desde el punto de vista cuantitativo, no implica que la situación impositiva tenga que ser a su vez idéntica.

La equidad entraña, el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deban contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente, de tal suerte la ley que trata todas las situaciones económicas del país con el mismo criterio normativo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que pertenezcan a distintas situaciones económicas, violaría el principio de equidad, por ejemplo no pueden tener el mismo tratamiento los comerciantes o industriales representativos de capital, frente a los obreros, representativos del trabajo, pues ambos tienen que ser vistos fiscalmente en forma diferente, tomando en cuenta su situación económica o sus ingresos. Al respecto, la Suprema Corte reconoce que "*...para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es que se sustente en base a objetivos que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.*"⁵¹

La Corte busca, mediante dicha tesis, dar un significado concreto y vinculante al principio de equidad tributaria pero, la mejor forma de establecer o justificar los tratamientos diferenciales, obedece a que el legislador haga valoraciones en proporción y medida al fin que se busca y si este no conlleva un serio atentado al principio de capacidad contributiva se garantizara la constitucionalidad del tributo.

⁵¹ IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Op Cit.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU REPERCUSIÓN SOCIAL COMO IMPUESTO FEDERAL.

3.1.- EL IMPUESTO

El Impuesto Empresarial a Tasa Única pertenece a los impuestos que por su aplicación es federal. Los impuestos son contribuciones de tipo fiscal que refieren una prestación en dinero o especie establecida por la Ley bajo los principios de proporcionalidad y equidad a cargo de los particulares y a favor del Estado.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única como cualquier impuesto y toda contribución para poder satisfacer las necesidades generales, por las que fueron creados, deben cumplir con tres momentos fundamentales que son:

Primer momento.- *La obtención de los ingresos*, que es el momento en el que ésta investigación se sitúa.

Segundo momento.- *La gestión o manejo de los recursos obtenidos*; y

Tercer momento.- *La realización de un conjunto variado de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas*, la prestación de los servicios públicos y de otras variadas actividades y gestiones que el Estado requiere en beneficio de sus gobernados.

Para la doctrina el impuesto es un acto de autoridad por parte del Estado que deriva del ejercicio de su poder público, que debe acatarse aun en contra de la voluntad del sujeto pasivo de manera obligatoria y coactiva, sin que ello signifique que necesariamente el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata, aunque si de manera general ya que se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia

recaudación.¹ Los impuestos son una parte de la riqueza de los ciudadanos, que dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, esto exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

3.1.1.- CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Como primera característica hay que resaltar y no perder de vista que los impuestos forman parte de las contribuciones, lo que implica que son obligatorias, como lo señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución, de acuerdo con este mismo numeral, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción y concurrencia de tres requisitos fundamentales, como lo sostuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación,² al establecer *“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución...”*³

1.- Que los impuestos sean proporcionales;

2.- Que sean equitativos; y

3.- Que se destinen al pago de los gastos públicos. Respecto a este último el artículo 1º del Código Fiscal Federal establece que *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”*⁴. Esto en la medida en que el Estado designe el

¹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, 2da edición, Ed Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988. p 192

² SANCHEZ LEON, Gregorio, Op Cit. P 178

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Quinta Época, Tesis 82, Pág. 58, IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

⁴ Código Fiscal de la Federación, vigente

rendimiento de los impuestos al gasto público, de esa manera se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria que posee la autoridad para exigir a la ciudadanía el pago veraz y oportuno de los impuestos, ya que es bien sabido que en los países donde se otorgan los mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad sus impuestos.

Los impuestos son actos de autoridad por parte del Estado que derivan del ejercicio de su poder público, este poder no es arbitrario porque se encuentra limitado por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le ha conferido y por otra parte, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto, como efecto del principio de proporcionalidad que ya se analizó en el capítulo segundo. Por lo anterior, los impuestos no son voluntarios sino obligatorios y pueden ser exigidos de manera coactiva por el Estado, por los órganos competentes para ese efecto, La Suprema Corte de Justicia de la Nación a sostenido que "Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos".⁵ Por esta razón el Estado puede obtener el pago del crédito fiscal por medio de la facultad económico-coactiva, o bien puede establecer sanciones para el que no cumpla con su obligación, detener las cosas gravadas, perseguirlas, obligar a terceros a proporcionar los datos necesarios para el control del impuesto, exigir la colaboración de los funcionarios públicos y de los que detenten fe pública, etc.

Los impuestos por esencia son prestaciones en oposición a las contraprestaciones como lo son los derechos, lo que significa fundamentalmente que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibe algo concreto, es decir, el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad individual inmediata. Ejemplo de ello son los comerciantes que pagan Impuesto Sobre la Renta, pero por ese pago no reciben cosa o servicio alguno. Ciertamente es que gran parte de los ingresos del Estado se invierten en servicios públicos, pero no hay una relación directa, perceptible e inmediata

⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, "Los Impuestos", vigésimo quinta edición, Ed. Porrúa, México, 1984. p 39

entre el pago del particular y la actividad del Estado, esto explicaría la resistencia del particular al pago de los impuestos ya que existe un pago sin compensación alguna, por eso la ley les llama "prestaciones".⁶

El impuesto debe ser pagado por todo aquel individuo cuya situación coincide con la señalada por la Ley como *hecho generador del crédito fiscal*, es decir, cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal como la percepción de ingresos o de utilidades cuando realiza alguna de las actividades a que se refiere la Ley del Impuesto específico, así que, no es necesaria resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal, la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal, al determinar la existencia de un crédito, es sólo declarativa de la existencia de éste.

3.1.2.- ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

EL SUJETO.

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

A) El *sujeto activo* tienen la obligación de exigir el pago de tributos al sujeto pasivo de la relación tributaria, y hay que aclarar que no es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo ya que la Ley tributaria así lo establece.⁷

El sujeto activo tiene como obligación:

- 👉 La percepción o cobro de la prestación tributaria, como lo establece la ley fiscal, al respecto La Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que, "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de

⁶ Íbidem. P 37

⁷ Íbidem. P 57

impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones."⁸

- ✿ Determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

B) El *sujeto pasivo* de la obligación fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con la Ley, está obligada al pago de una prestación determinada a favor del fisco.⁹ Esta calidad de sujeto pasivo recae sobre las personas físicas y las persona morales públicas y privadas, de la siguiente manera:¹⁰

- ✿ Como persona moral privada se comprende a las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles,¹¹ debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social, como los sindicatos, las asociaciones profesionales, etc.

Personas morales públicas:

- ✿ Los *organismos públicos descentralizados del Estado* con personalidad jurídica propia, como lo son Petróleos Mexicanos, el Instituto Mexicano del Seguro Social, la Universidad Nacional Autónoma de México, etc., por citar un ejemplo.
- ✿ La *Federación, Estados y municipios* cuando actúan como sujetos de derecho privado, y en todo caso y solo cuando así lo determinen las

⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op cit. P 57

⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Op Cit. P 200

¹⁰ Artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia Fiscal Federal, vigente

¹¹ La diferencia entre la asociación y la sociedad, es que la primera es la relación que une a los hombres en grupos organizados para cumplir un fin común más o menos duradero y la sociedad es el contrato por el que dos o más persona ponen en común bienes o industria, con unidad distinta y superior a la de sus miembros, para obtener una ganancia y repartirse los beneficios; la sociedad civil deviene del contrato de sociedad que rige le Derecho civil, en contraposición a las mercantiles que son las que buscan obtener lucro en una actividad comercial. CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, "nueva edición actualizada, corregida y aumentada por CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo", Undécima edición, Ed. Heliasta S. R. L., Argentina, 1993. Pp. 40 y 368

leyes especiales, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando actúe en el desempeño de sus funciones de derecho público.

- 📌 Las *naciones extranjeras*, cuando en ellas se grave al Estado mexicano.

Así como el sujeto activo tiene como obligación exigir el pago de tributos, el sujeto pasivo tiene como obligación principal el pago de estos. Sin embargo esta obligación envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que el Estado establece, con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares",¹² las referidas obligaciones consisten en:

a) La *obligación de hacer* del sujeto pasivo consiste, por dar un ejemplo, en presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.;

b) La *obligación de no hacer* del sujeto pasivo consiste, por dar un ejemplo, en no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.; y

c) La *obligación de tolerar* del sujeto pasivo consiste, por dar un ejemplo, en permitir la práctica, en la propiedad del causante, de las visitas de inspección de los libros contable, documentos, locales, bodegas, etc.

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto, Op cit. P 59

El sujeto pasivo recae sobre las personas obligadas al pago de impuestos imperativamente, cuando como consecuencia de la actividad que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que origina la obligación de pago de un gravamen.¹³

PRINCIPIO DE RESIDENCIA.

La residencia como elemento de vinculación tributaria, es otro de los elementos de gran importancia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por:¹⁴

1. La residencia de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto. Ejemplo de este principio lo encontramos en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece, que están obligados al pago de dicho impuesto *“I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.; II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.; III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”*¹⁵

2. En los Estados federales sirve para determinar qué entidad local y municipio tienen derecho a gravar. Este principio está consagrado en el artículo 31 Constitucional al establecer que la obligación de contribuir debe ser para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.

¹³ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Op Cit. P 197

¹⁴ DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México. P 80

¹⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente

EL OBJETO.

Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en virtud de cual una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo, para que esta obligación nazca, es necesario que el causante se coloque dentro del supuesto jurídico que la ley especial señale para que surja la obligación fiscal.

El objeto puede consistir en una cosa mueble o inmueble, un acto o un documento¹⁶ y generalmente le da el nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir al objeto.

TASA, CUOTA Y TARIFA.

La **TASA** es un parámetro o medida, que aplicado a la base del impuesto da como resultado el impuesto del ejercicio a pagar, a esta, algunos doctrinarios también la llaman tarifa aunque en la práctica no es lo mismo, como lo veremos más adelante la tarifa es una tabla o listado, existen diversos tipos de tasas, las más usuales en México son:¹⁷

- 🍷 La *tasa de derrama* que se presenta cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento de la contribución se distribuye entre los sujetos afectados por la misma, para lo que se toma en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la Ley para el impacto del gravamen. En México las contribuciones de mejora son el ejemplo más claro de este tipo de tasas.

- 🍷 La *tasa progresiva* es aquella en la cual, cuanto mayor sea la base, mayor será el porcentaje aplicable. Ejemplo de esta en México si la

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op Cit. p 109

¹⁷ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, Ed. Porrúa, México, 2007. p 608

tarifa aplicable para las personas físicas en el art. 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- 🍷 La *tasa es proporcional* que se presenta cuando se señala un tanto por ciento o porcentaje fijo y constante, cualquiera que sea el valor de la base. En México un ejemplo de esta lo tenemos con el Impuesto al Valor Agregado que establece una tasa del 15% aplicable al precio de los productos, sea cual sea; el Impuesto Sobre la Renta para las personas morales establece una tasa del 28% sobre la base gravable; de la misma manera el Impuesto Empresarial a Tasa Única establece una tasa general del 17.5% sobre la base gravable.

Al hablar de la constitucionalidad, que debe guardar la tasa aplicable a cualquier impuesto, debemos referirnos a la relación que existe entre esta y la base gravable, ya que se considera indispensable la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para que de esta manera no se violen los principios de proporcionalidad y equidad en materia impositiva. Ya que el legislador debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo para determinar cuanto está posibilitado a pagar en materia de impuestos, y así no inducir un menoscabo en la economía y calidad de vida del contribuyente.

La **CUOTA** es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria. En México esta se aplica como parte de la tarifa de la manera que lo hace el Impuesto Sobre la Renta para el régimen de persona física, los tipos de cuota son:

- 🍷 La *cuota de derrama o contingencia*, aunque podría confundirse con la tasa de derrama, no son lo mismo, aunque guardan una estrecha relación por que para fijarla se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y por último con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal, este tipo de cuota, también se presenta en las contribuciones de mejora.

- 📌 La *cuota fija o específica* existe cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal, ejemplo: \$15.00 pesos por litro de alcohol, etc.

- 📌 La *cuota proporcional* existe cuando se señala un tanto por ciento, cualquiera que sea el importe de la base. En este caso si puede haber una confusión entre la cuota proporcional y la tasa proporcional, sin embargo se pueden diferenciar de forma certera dentro de una tarifa.

La **TARIFA DEL IMPUESTO** esta representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes a un determinado objeto tributario.¹⁸

La *Tarifa progresiva* se presenta cuando el tanto por ciento aumenta al incrementarse la base gravable o el parámetro del tributo. En estos casos la Ley establece una escala de cantidades, compuesta de varias categorías o rangos numéricos progresivos en forma ascendente, señalando para cada categoría una *cuota proporcional o una fija* que aumenta a medida que aumenta también el rango al que se aplica.

También puede establecerse una tarifa de *progresividad doble*, esta modalidad se presenta cuando, el resultado se obtiene de combinar una categoría numérica con una cuota fija y una proporcional, de manera que en cada rango se señala una cuota fija más un porcentaje aplicable al excedente de la cantidad que se fijó, como límite inferior en el rango o categoría.¹⁹ En México, dentro del rubro federal de impuestos a la riqueza, el Impuesto Sobre la Renta utiliza una tarifa progresiva sencilla para el cálculo del ejercicio y pagos provisionales de las personas físicas, en su artículo 113 y el artículo 177.²⁰

¹⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. P 109

¹⁹ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Tomo II, Op. Cit. P 608

²⁰ Ley del Impuestos Sobre las Renta, vigente

Ejemplo de tarifa progresiva, artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

TARIFA

Límite inferior	Límite superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	19.94
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00

En esta tarifa se observa, en las dos primeras columnas, los rangos o límites mínimos y máximos, en ellos el contribuyente debe identificar el intervalo donde se localicé la cantidad que se tenga como base gravable; Una vez ubicado el intervalo donde se ubique la cantidad que represente la base, se le restará a la base el límite inferior correspondiente a dicho intervalo y a lo que resulte, de dicha resta, se le sumará la cuota fija que aparece sobre el mismo nivel de la tabla, donde se ubicó el límite; A dicho resultado, se le aplicará la tasa de la cuarta columna, correspondiente al mismo renglón, el resultado será el impuesto del ejercicio.

UNIDAD FISCAL Y BASE DEL IMPUESTO.

La *base del impuesto* que es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, como ejemplo tenemos la cantidad percibida por concepto de salario u honorarios. La *unidad fiscal* o *unidad del impuesto* es la cosa o cantidad delimitada en peso, número, medida, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso

concreto, ejemplos de esto es un peso de sueldo, un kilo de producto, un litro de alcohol, etc.

La cifra neta que se obtiene de la base del impuesto, sirve para aplicarle la tasa del impuesto para el cálculo del mismo, esta es la cantidad a pagar como *impuesto del ejercicio*, una vez aplicadas las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.²¹ Como ejemplo de base gravable es:

Impuesto Empresarial a Tasa Única:

$$\begin{array}{r}
 \text{TOTAL DE INGRESOS PERCIBIDOS} \\
 - \text{DEDUCCIONES AUTORIZADAS} \\
 \hline
 \text{BASE GRAVABLE O DEL IMPUESTO} \\
 \times \text{TASA } 17.5 \% \\
 \hline
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO}
 \end{array}$$

3.1.3.- MODIFICACIÓN EN EL ALCANCE DE LA BASE IMPOSITIVA.

La base gravable refleja una cantidad en dinero, que al aplicarle la tasa o tarifa, incide en el bolsillo del contribuyente, esta suma de dinero debe regirse según la capacidad económica de los particulares. Es decir, el hecho imponible u objeto debe respetar los límites naturales de la imposición, que consiste en no agotar o asfixiar la fuente de riqueza y beneficiar al contribuyente con un sacrificio mínimo y necesario,²² para que de esta forma, pueda cumplir con su obligación de satisfacer al gasto público sin poner en riesgo su calidad de vida.

Para evitar agotar una fuente de riqueza la base impositiva puede ser modificada en su alcance por varias medidas como las exenciones, deducciones, exclusiones y créditos, y así contribuir a la equidad tributaria como lo planteo la Suprema Corte al establecer que “...el artículo 31 constitucional tiende a que la creación de impuestos no vaya, en forma equitativa, más allá de las posibilidades de los contribuyentes... le es

²¹ CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo, Op Cit. P. 49

²² CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit. P 197

*indispensable hacer un estudio profundo de los valores que deban ser gravados, y de las diferentes actividades industriales, que puedan quedar sujetas al pago de un tributo, de tal manera que la creación del mismo sea compatible y hasta ayude al bienestar de la sociedad y no contribuya a la ruina o entorpecimiento de algunas fuentes de riqueza pública.*²³ De modo que las figuras que disminuyen la base impositiva coadyuvan a preservar las fuentes de riqueza al permitir disminuir o aumentar de forma gradual y de acuerdo a las necesidades del momento, la base gravable de un determinado impuesto de manera que sea equitativo para el contribuyente y se cubran las necesidades de recaudación del Estado.

Es trabajo del legislador aplicar de forma correcta y en beneficio del Estado estas figuras, de manera que al ser aplicadas en la determinación de un impuesto, coadyuven a lograr que este cumpla con la garantía de equidad y proporcionalidad. Estas figuras son:

EXENCIÓN.

El legislador tiene, dentro de su marco de actuación, todas las facultades inherentes exclusivas para el establecimiento de cargas fiscales, tratándose de las exenciones y con motivo de la restricción consignada en el artículo 28 Constitucional *“En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos... las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.”*²⁴ ha sido necesaria la presencia de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a establecido que *“El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo... la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”...por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que*

²³ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Segunda Sala, Quinta Época, Pág. 1163, IMPUESTOS, BASE DE LOS.

²⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente

*guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga(sic) en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.*²⁵

Las exenciones sólo fundan la liberación de la obligación de pago, quedando los causantes sujetos a todas las disposiciones que de un modo general establecen las leyes a su cargo, en cuanto al control y vigilancia de los impuestos. la Suprema Corte sostuvo que: *“La equidad en la imposición, que implica la generalidad de las exenciones, no nace de la repetición de criterios sustentados por las autoridades fiscales, sino de los términos de la ley que otorgue la liberación del deber de cumplir con la obligación tributaria.*²⁶

Así que, al establecerse exenciones de carácter general que no tienen como destinatario beneficiar a una persona física o moral singularmente considerada, sino que se aplican y benefician a todos los sujetos colocados en el mismo supuesto legal, considerados de manera general, abstracta e impersonal, no viola disposición constitucional alguna, así como tampoco el principio de equidad tributaria.²⁷ De esta manera, se fundamenta que las exenciones no son privilegios, sino, una consideración de equidad.

Existe exención de impuesto, cuando percepciones que normalmente se consideran como ingreso o base gravable, queda eliminada de la aplicación de la ley. La Suprema Corte de Justicia otorga la calidad de *sujeto exento* a la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no esta obligado a enterar el crédito tributario.²⁸

²⁵ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Pleno, Octava Época, Tesis: P./J. 25/91, Pág. 54, EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

²⁶ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Segunda Sala, Sexta Época, Pág. 52, EXENCIÓN DE IMPUESTOS. EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN. VARIACIÓN DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

²⁷ DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. México, 1999. P 90

²⁸ Ídem

DEDUCCIÓN.

Se le llama deducciones a las cantidades que por conceptos específicos el contribuyente puede sustraer de sus ingresos para determinar la base gravable.²⁹

La consideración que se hace para conceder este tipo de deducciones es mantener el nivel mínimo de vida, atendiendo a que no debe absorberse a través del impuesto lo que es necesario para la preservación de la existencia. Al respecto, cabe aclarar que el principio de equidad tributaria, que ya analizamos, exige que los impuestos estén encaminados en criterios de justicia social, por lo que las deducciones sirven a tal propósito haciendo que la generalidad de la norma sea menos rígida y lesiva a aquellos que poseen menos rentas.

EXCLUSIÓN.

Las exclusiones son como las deducciones, una cifra que se sustrae de los ingresos para determinar la base gravable, sólo que no corresponden a gastos reales, sino que se trata de una cifra o porcentaje fijo establecido por la ley.

CRÉDITOS.

Es la cifra que se resta del impuesto previamente calculado, se emplea para tomar en cuenta los impuestos apagados con anterioridad o que fueron retenidos.³⁰

²⁹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Op. Cit. P 18

³⁰ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Op. Cit. P 18

3.2.- CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

3.2.1.- ATENDIENDO A LA FUENTE QUE AFECTA.

Para entender de forma clara la naturaleza del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es necesario conocer la fuente de la que dependen los mismos impuestos ya que aunque todos los impuestos tengan la misma finalidad de contribuir al gasto público, afectan distintas fracciones del patrimonio. Al respecto el principio de proporcionalidad tributaria, establece que las cargas tributarias deben distribuirse de una manera justa y adecuada entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes, para no agotar las fuentes impositivas de una nación, esto con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco, provocando su deterioro.

En México las fuentes de riqueza básicas para el sostenimiento del fisco son el ingreso y el consumo.

IMPOSICIÓN AL INGRESO.

La división del trabajo, el aumento de la población y el adelanto de la técnica y las ciencias, produce la diferencia cualitativa y cuantitativa de la riqueza, con el correr del tiempo se ha determinado que el mejor índice de la capacidad contributiva esta constituido por la riqueza, de ahí entonces que, la renta sea la base de la tributación que ha adquirido una significación trascendental dentro de los recursos estatales. La fuente formal de los impuestos es la renta, está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión.

La imposición al ingreso, que constituye el sistema fiscal mexicano lo hace mediante el conjunto de gravámenes que determinan la capacidad contributiva del causante, a través del flujo de riqueza percibido en un ejercicio fiscal, ya

sea en efectivo, en especie o en crédito. Algunas de las características de esta imposición son las siguientes:

- 🌿 Este tipo de tributos o gravámenes engloban todas las percepciones obtenidas, lo que permite que la imposición sea progresiva, pues al considerar el conjunto de las entradas se hace posible aplicar tasas mas elevadas conforme los ingresos van en aumento, como se hace en el Impuesto Sobre la Renta personas físicas, situación que no aplica para el Impuesto Empresarial a Tasa Única pues su tasa es proporcional y no progresiva.
- 🌿 Además, pueden adaptarse a la situación económica real del contribuyente a través de ciertas medidas que reducen la base gravable o el impuesto por pagar.³¹ Esto se puede lograr a través de deducciones y exenciones que dejan libre de gravamen los rendimientos derivados de actividades que el Estado desea fomentar o el mínimo de ingresos que prefiere no gravar, para no reducir el nivel de vida de quienes lo reciben, lo que se conoce como capacidad contributiva que ya analizamos. Este tipo de impuestos en México, como el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta contemplan deducciones de este tipo con la misma finalidad, pero con la diferencia de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única presenta una disminución en sus deducciones y exenciones para que haya un equilibrio con las ya existentes en el Impuesto Sobre la Renta.
- 🌿 Este tipo de impuestos el sobre ingreso permiten, por medio de exclusiones y deducciones, reducir los ingresos brutos, para efectos de la determinación de la base gravable.
- 🌿 En este tipo de impuestos, se recurre al crédito para la sustracción de los impuestos ya calculados de gravámenes previamente cubiertos, de

³¹ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 2007. p 329

cantidades establecidas con relación a cargas de familia o de inversiones que el Estado quiere promover.

En México la imposición al ingreso es efectuada a nivel federal a través del Impuesto Sobre la Renta, del impuesto a los rendimientos petroleros y, a partir del 1º de Octubre del 2007, con el Impuesto Empresarial a Tasa Única, mejor conocido como IETU, que analizaremos más adelante. Sin embargo, lo anterior es sin perjuicio de la imposición al ingreso que también realiza los niveles de gobierno locales, lo que origina el fenómeno de la multiplicidad de impuestos entre las distintas áreas del nivel impositivo inferior y superior situación que erosiona esta misma fuente de riqueza.

IMPOSICIÓN AL CONSUMO.

Como su nombre lo indica, es el componente fiscal que considera como base para la aplicación del tributo la cantidad de recursos destinada al consumo. El sujeto de este tipo de imposición es el productor, distribuidor o detallista a diferencia de la imposición a la riqueza en el que los sujetos son las personas físicas y moral o empresas por todos sus ingresos, sin embargo este tipo de gravámenes se establecen con el propósito de ser trasladado a los consumidores finales, a los que se dirige el impacto económico, a diferencia de los impuestos a la riqueza en los que el impacto lo sufre directamente el sujeto que produce la riqueza.

Tanto el comercio nacional como el comercio exterior quedan sujetos a gravámenes al consumo. Las contribuciones al comercio nacional pueden adoptar la forma de un impuesto al gasto o de un gravamen a las ventas, en este último caso pueden aplicarse en una sola etapa de la producción o distribución, o como un impuesto al valor agregado, como ocurre en México. En el caso de los impuestos al gasto, se pueden establecer con tasas progresivas sobre la porción de los ingresos que es gastada en exceso a un mínimo establecido, estructurándolo con exclusiones, exenciones y deducciones de manera similar al impuesto sobre la renta, aplicable a las personas físicas, dejando de gravar los gastos necesarios para conservar el nivel mínimo de

vida. Este tipo de impuestos se recaudaría conjuntamente con el impuesto Sobre la Renta, sujetando al causante a la obligación de presentar declaraciones anuales y gravándolo sobre la diferencia entre el ingreso gravable percibido en el ejercicio y la parte ahorrada.³² Este tipo de impuestos concentra su peso sobre aquellas personas que gastan más de lo que ganan, por lo que obliga a una mayor reducción en el consumo que un impuesto al ingreso, sin embargo es de difícil administración, aun más que el impuesto al ingreso, por lo que en México no se aplica.

Por el contrario, *los impuestos a las ventas* son muy fáciles de administrar, pero provocan una estructura regresiva en la distribución de la carga impositiva y su influencia antiinflacionaria se debilita por la falta de progresividad respecto al total gastado. Esto debido a que si el impuesto no se cobra por separado, estará incluido en el precio y lo elevará, el impuesto se pagará en la forma de una adición al precio.³³

El impuesto sobre las ventas puede adoptar la forma de un tributo especial aplicado a determinados productos o de un gravamen general sobre las ventas, en el primer caso, el impuesto sobre productos específicos se aplica únicamente sobre la producción o venta de ciertos artículos, se aplica al consumo de artículos cuyo empleo indica una mejor posición económica y a los que por su precio no tiene acceso los económicamente débiles;³⁴ en el segundo caso, alcanza a todos los productos pero en la práctica quedan exceptuados de él los artículos de consumo necesario. Este tipo de impuestos puede cobrarse en una sola exhibición o puede cobrarse sucesivamente en cada una de las etapas de la producción y distribución, a lo que se le llama impuesto en cascada.³⁵ El Impuesto al Valor Agregado IVA combina ambas estructuras, grava en etapas múltiples, pero únicamente sobre el valor, es decir, la diferencia entre el precio de venta y el costo de los bienes gravables.

³² CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Op. Cit. P 25

³³ Ídem

³⁴ RÍOS GRANADOS, Gabriela, tomo I, Op. Cit. P 328

³⁵ Ídem

En México, este tipo de impuestos los representan el Impuesto al Valor Agregado IVA, el impuesto especial sobre producción y servicios, que grava la enajenación de gasolina, diesel, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas refrescantes y tabacos labrados así como la prestación de servicios prestados en relación a estos y el impuesto sobre automóviles nuevos, aunque por sus características el Impuesto Empresarial a Tasa Única no pertenece a este tipo de impuestos. Estos a nivel federal sin perjuicio de los que los niveles locales establecen.

En base a lo anterior se deduce que, los únicos tributos que se ajustan a la garantía de proporcionalidad son los que se basan en tarifas progresivas, ya que son los únicos que garantizan que un ingreso superior corresponda a una contribución mayor, como lo analizamos en el capítulo segundo, pero en el caso de los impuestos sobre el consumo, los más afectados resultan ser los de menos ingresos ya que son los que tienden a tener más gastos por su nivel cultura y social, aunque los impuestos al consumo reduce la dependencia del impuesto sobre el ingreso que tendría que cobrarse con tasas elevadas, si fuera el único que se aplicará, o lo complementa al alcanzar a grupos de personas no sujetos a el tributo sobre el ingreso, así como a recursos que escapan a dicha contribución, pues gravan ahorros previamente acumulados en tanto son gastados y coadyuvan a mantener la inflación.³⁶

3.2.2.- ATENDIENDO A LA INCIDENCIA SOBRE EL SUJETO PASIVO.

Esta clasificación atiende al fenómeno jurídico económico de la repercusión, estos son:

IMPUESTOS DIRECTOS.

Son aquéllos en los que el legislador fija al verdadero contribuyente suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden en el

³⁶ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Tomo I, Op. Cit. P 327

mismo sujeto.³⁷ En estos el sujeto pasivo no se puede trasladar a otras personas, como pasa en el Impuesto al Valor Agregado, sino que inciden directamente en su propio patrimonio, recaen sobre la posesión o el disfrute de la riqueza, lo que significa que grava a las personas que reciben directamente el ingreso o es dueña de la riqueza, lo que contribuye a la justicia fiscal, además gravan situaciones normales y permanentes, que son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes,³⁸ de acuerdo con este criterio son impuestos directos el impuesto Sobre la Renta y el reciente Impuestos Empresarial a Tasa Única, por que gravan a la persona de acuerdo con su capacidad contributiva y recae sobre el disfrute de la riqueza de las personas.

Entre sus características y ventajas está que, aseguran al Estado una renta cierta y conocida por anticipado, esto se debe a las listas nominativas de causantes, ya que el legislador conoce quiénes son y su capacidad así como también más o menos conoce con exactitud el rendimiento del impuesto; por su publicidad, se hace posible la justicia fiscal y es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos; además, en tiempos de crisis conservan su fijeza más que los indirectos, o sea, su rendimiento decrece pero no excesivamente. Las desventajas que tienen estos son que, el contribuyente por el pago no recibe contraprestación alguna; las cuotas elevadas provocan reacciones de inconformidad y protesta en contra del Estado y más en tiempo de crisis, además de una tendencia acentuada a evadir el impuesto, a la resistencia y demora en el pago, por eso los impuestos directos no pueden subsistir solos sin impuestos indirectos por que éstos dejan sin gravar a un gran sector como a los extranjeros que van de paso.

Este tipo de impuesto tienen un carácter real y uno personal, con referencia a su aspecto real el objeto no puede librarse del impuesto ya que recae sobre él, como el impuesto predial, y el fisco no puede elevar mucho las cuotas porque sería confiscatorio y causaría un gran malestar, por lo que se precisa de exenciones y deducciones; en cuanto a su carácter personal, se toman en

³⁷ SANCHEZ LEON, Gregorio, Op. Cit. P 179

³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. P 259

cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. El Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única son una combinación de un impuesto real y uno personal, ya que recae el gravamen sobre la riqueza dejando a salvo el carácter subjetivo al considerar el mínimo necesario y la capacidad económica del contribuyente.

Hablando de la proporcionalidad y equidad contributiva, al fijarse los impuestos directos de acuerdo a la capacidad económica del causante permite graduar la intensidad del gravamen, lo que significa que acata el principio de proporcionalidad de los impuestos,³⁹ así mismo, nivelan el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una mayor presión fiscal sobre el contribuyente que obtiene ingresos elevados, y ya que la proporcionalidad se sustenta en un principio de justicia, se considera que el empleo de la tarifa progresiva también hace equitativo un impuesto,⁴⁰ como lo marca el art. 31 frac. IV de la Constitución. Por lo tanto se considera que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto perfecto, empleado por varias naciones para la recaudación del fisco, como lo veremos en el siguiente tema.

IMPUESTOS INDIRECTOS.

En este tipo de impuestos el legislador no grava al verdadero contribuyente, si no que lo grava por repercusión, el sujeto pasivo traslada a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva debido a que éste lo traslada vía precio al consumidor o lo traslada mediante la repercusión expresa,⁴¹ de manera que las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas debido ya que el legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador; otra característica de estos impuestos es que gravan una actividad o un hecho, como lo es la introducción o salida de mercancías y la producción.

³⁹ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique et. al., Impuestos, "Obra para Cátedra Universitaria", Ed. Docal Editores S A, México, 1976. P 12

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999. p 148

⁴¹ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique et. al., Op. Cit. P 13

Entre sus características y ventajas esta que los impuestos indirectos son de fácil recaudación porque se confunden normalmente con el precio de venta y el consumidor del artículo no se percata de los impuestos indirectos que absorbe al adquirir la mercancía.⁴² Permite gravar a personas que no están afectadas a un impuesto directo, de tal forma que también contribuyan con una parte de la derrama fiscal, como es el caso de los causantes exentos de un impuesto directo que al comprar un artículo están pagando, vía precio de venta, impuestos indirectos y de los turistas que vienen al país los que tampoco están sujetos a un impuesto directo, por lo que permiten al Estado que toda su población ayude a soportar la carga fiscal;⁴³

Sin embargo una de las más grandes desventajas de estos es que los impuestos indirectos gravan más fuertemente a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos; los gastos de percepción son muy elevados, porque requiere de un gran número de personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para defraudar al fisco; estos impuestos por si solos no ayudan a conseguir una justicia fiscal porque, no atienden para fines de gravamen, a la capacidad económica de las personas.

Ejemplo de estos en nuestro sistema fiscal es el Impuesto al Valor Agregado, pues el contribuyente mediante un cargo al precio de las mercancías vendidas o servicios prestados, lo traslada al consumidor y obtiene el dinero que debe de pagar al Fisco y los actuales impuestos de importación, exportación.

3.2.3.- ATENDIENDO A SU ÁMBITO DE VALIDEZ.

Los impuestos atendiendo a su ámbito espacial de validez pueden ser Federales, locales y municipales, los Federales son aplicables en toda la República; los locales en las partes integrantes de la Federación; y las

⁴² FLORES ZAVALA, Op Cit. P 262

⁴³ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique et. al., Op. Cit. P 13

municipales en la circunscripción territorial del municipio libre. La aplicación de los impuestos en razón de su ámbito de aplicación atiende a la aptitud que cada nivel de gobierno tiene para legislar en cuestión a su hacienda.

A nivel Federal, anualmente se enlistan en la Ley de Ingresos de la Federación los impuestos que proporcionaran los ingresos necesarios a la nación para cubrir sus gastos públicos. Dentro de estos impuestos se encuentran el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto sobre el consumo, que afecta a los particulares no por lo que posean ni por sus ingresos, sino por el consumo de bienes y servicios. En su aplicación el vendedor o empresario de los bienes o el prestador de servicios es quien se encarga de recaudarlo, en nombre de la hacienda pública, éste está obligado a ingresar la diferencia entre lo que ingresa, *IVA retenido*, y por lo que otros recaudaron y que él, por tanto, ya lo ha pagado al hacer sus compras, a lo que se le llama *IVA soportado*, al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina "...El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios..."⁴⁴. La suma de los pagos sucesivos representa una carga fiscal idéntica a la que repercute sobre el consumidor final del bien o servicio gravado. El importe de cada pago, que debe realizar el sujeto pasivo, se obtiene deduciendo del Impuesto al Valor Agregado, que grava sus operaciones, el Impuesto al Valor Agregado soportado por sus adquisiciones.

El Impuesto al Valor Agregado, desde el punto de vista económico es neutro, o sea, busca tener los menores efectos posibles sobre las decisiones de los consumidores y de las empresas, este impuesto tiene un *hecho imponible*

⁴⁴ Artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente.

múltiple, lo que implica que recae sobre el consumo o producto ya constituido, por lo consiguiente afecta todas las partes del proceso productivo.

En cuanto a la *tasa*, este gravamen es de tipo proporcional, además de ser de tipo indirecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala varias tasas, dependiendo de las operaciones gravadas, la tasa general es del 15% sobre el valor de las operaciones, del 10% por actividades e importaciones realizadas en la franja fronteriza⁴⁵ y se calculará aplicando la tasa del 0% a los animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule; medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, salvo algunas excepciones señaladas por la ley; hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros; ixtle, palma y lechuguilla; maquinaria para trabajo agrícola, así como los servicios prestados directamente a los agricultores y ganaderos, salvo algunas excepciones; el uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo 2°-A; y la exportación de bienes o servicios para las empresas residentes en el país, cuando unos u otros se exporten.

El Impuesto al Valor Agregado se debe calcular y estimar por ejercicios fiscales y este coincidirá con el año de calendario respecto a las personas físicas y morales que no tengan ejercicios sociales, la fórmula para su cálculo es la siguiente:

$$\begin{array}{r}
 \textbf{BASE GRAVABLE O DEL IMPUESTO} \\
 \text{X } \underline{\hspace{2cm} \text{TASA } 15 \% \text{ (TASA GENERAL)}} \\
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO} \\
 \text{- } \underline{\hspace{2cm} \text{TASA } 10 \% \text{ (IVA RETENIDO)}} \\
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO (IVA TRASLADADO)}
 \end{array}$$

⁴⁵ Íbidem, artículo 2°

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR).

El Impuesto Sobre la Renta es una contribución sobre ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de sus ingresos se encuentra en territorio nacional, tiene por *objeto* establecer a cargo de los gobernados una carga impositiva para dar al Estado una parte de su riqueza, en función de las modificaciones que experimente su haber patrimonial, de acuerdo a la capacidad económica del causante. El Impuesto Sobre la Renta, como ya se ha mencionado con antelación, es un impuesto de tipo directo, en virtud de que grava directamente al sujeto, que tiene a su cargo el pago del tributo.

Como ya hemos mencionado, el Impuesto Sobre la Renta tiende a la perfección, por lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen disposiciones que salvaguardan el principio de proporcionalidad y equidad, con el objeto de evitar la doble tributación, esto respecto a el Impuesto Sobre la Renta que se paga en el extranjero, pero que a su vez también son objeto de un impuesto sobre la renta en México. Sin embargo, y como lo veremos más adelante, el sistema tributario mexicano no está exento de este problema.

En general, la ley grava los ingresos, es decir la utilidad o ganancia en efectivo, en bienes y en crédito que perciba el sujeto pasivo, así como los ingresos en servicios, lo que debe quedar muy claro e identificable, por ser la parte medular gracias a la que se grava al sujeto, como en todo impuesto directo que grava la riqueza, como lo es en el caso Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que no cumple con el principio de comodidad, como lo hacen los impuestos al consumo, ya que el impuesto a la renta se debe enterar a través de declaraciones anuales que engloban los pagos provisionales o declaraciones parciales que se deben hacer mes con mes.

Por último, hay que hacer referencia a los elementos que atenúan la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, como lo son las exenciones a los mínimos necesarios para la supervivencia, los Estados extranjeros, cuando así

lo establezcan los tratados o convenios (artículo 118 vigente), entre otros; las deducciones autorizadas para las personas físicas (capítulo X) y morales (artículo 29 LISR); las exclusiones *declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público*; y los créditos para evitar la doble imposición cuando se pague el impuesto sobre la renta en el extranjero. Todos estos hacen proporcional y equitativo al impuesto sobre la renta, permiten su maleabilidad y adaptabilidad ante situaciones económicas y sociales desfavorables en México.

3.3.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Varios analistas políticos y económicos, entre ellos el prestigiado Luís Rubio, Presidente del Centro de Investigación para el Desarrollo, A.C. (CIDAC), ha señalado que el Impuesto Empresarial a Tasa Única podría acabar siendo el equivalente del Impuesto al Valor Agregado por que crea una situación mínima de impuesto,⁴⁶ lo cual a mi parecer no tiene fundamento, el Impuesto al Valor Agregado como se ha estudiado en este mismo capítulo, es un impuesto de tipo indirecto, no recae sobre el ingreso como lo hace el Impuesto Empresarial a Tasa Única o el Impuesto Sobre la Renta que son impuestos de tipo directo, el Impuesto al Valor Agregado recae sobre el excedente de consumo y si bien por su forma de recaudarse resulta atenuado su impacto económico sobre el contribuyente, porque el Impuesto al Valor Agregado se confunde con el precio de los productos y servicios, esto no implica que sea mínimo ya que se ha comprobado que este tipo de impuestos recaen y afectan con mayor fuerza a las pequeñas y débiles economías.

También se ha señalado que el éxito de la *reforma fiscal* depende del crecimiento económico, “entre más crezca la economía más recursos podrá

⁴⁶ RAMÍREZ R., José Miguel. IETU, lo más cercano al IVA: analistas. 07/01/2008. [en línea]. Disponible en <http://www.impuestum.com/temas/179.html?busqueda=Reforma+Fiscal>. 22 de junio de 2008. 10:13pm

captar el gobierno”,⁴⁷ en mi opinión también discrepo con esta justificación sobre el Impuesto Empresarial a Tasa Única ya que los únicos impuestos que reportan un alza con el aumento en la economía son los que aplican tasas proporcionales como el Impuesto Sobre la Renta, caso contrario el Impuesto Empresarial a Tasa Única aplica una tasa proporcional lo que implica que no importa la base gravable a la que se aplique porque siempre se pagará la misma proporción, lo que desmiente la creencia de que con la creación de un nuevo impuesto pagarán más los que más tienen, como lo afirmaron algunos diputados panistas como David Figueroa Ortega, al decir que “los que más ganan menos pagan, pues empresas no contribuían correctamente con el país al utilizar estrategias de planeación fiscal”.⁴⁸

Cabe aclarar que la estrategia fiscal no es delito dentro de la legislación fiscal y que en todo caso ni el Impuesto Empresarial a Tasa Única ni el Impuesto Sobre la Renta gravan con tarifas progresivas a las personas morales, por lo que implica que aunque ganen más, siempre pagarán lo mismo. Algunos especialistas afirman que para calcular la afectación que los sectores económicos tienen con el Impuesto Empresarial a Tasa Única deben apoyarse en las técnicas del Impuesto al Valor Agregado ya que tienen una filosofía similar,⁴⁹ considero que desde el punto de vista técnico tienen mucha similitud, comenzando por que ambos impuestos conservan una tasa proporcional y su objeto es específico a ciertas áreas productivas y no es general como el Impuesto Sobre la Renta, sin embargo y pese a su similitud estructural, son muy diferentes en sus elementos esenciales y de impacto económico sobre el contribuyente, mientras el Impuesto al Valor Agregado va dirigido hacia el consumidor final por gravar las etapas de la producción y verse reflejado en el precio de compra lo cual lo hace un impuesto indirecto, el Impuesto Empresarial a Tasa Única recae sobre el propietario directo de la fuente de riqueza como el que enajena, el que presta el servicio o el que arrenda un bien;

⁴⁷ IMPUESTUM. IETU, termina con situaciones cómodas para empresas: PAN. 25/02/2008. [en línea]. Disponible en <http://www.impuestum.com/articulos/212.html?busqueda=Reforma+Fiscal>. 22 de junio de 2008. 11:45pm

⁴⁸ IMPUESTUM. Op. Cit.

⁴⁹ RAMÍREZ R., José Miguel. IETU afectará flujo efectivo. 28/01/2008. [en línea]. Disponible en <http://www.impuestum.com/temas/182.html?busqueda=Reforma+Fiscal>. 22 de junio de 2008. 8:30pm

sin embargo cabe aclarar que hablar de estos impuestos es un tema confuso y de nueva creación motivo por la que las discrepancias en opiniones saltan a la vista y al efecto sobre este mismo tema, el SAT en su página oficial discrepa con este criterio ya que como guía básica para calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única presenta un cuadro comparativo para el pago del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, para facilitar el cálculo del impuesto.⁵⁰

Algunos de los sectores más afectados son el de comercio y el inmobiliario, entre otros. Varios empresarios se verán en la necesidad de cerrar sus empresas porque su margen de ganancia del 3% se vera drásticamente afectado por el pago de un impuesto adicional, el fiscalista Jesús Patiño Soto, del Consejo Consultivo de la Academia Nacional de Periodistas de Radio y Televisión (ANPERT), señala que a mayor carga fiscal, mayor será la evasión y no incrementa la inversión ni el empleo,⁵¹ tema que no es nuevo ya que como se vio en capítulos anteriores, el exceso de impuestos y mala administración de estos, conduce a su evasión. La iniciativa de Ley y varias criticas de especialistas señalan que con estas nuevas reformas, “el Estado mexicano tendrá más recursos para satisfacer las demandas sociales de salud, educación y servicios como agua potable y drenaje”,⁵² sin embargo la doctrina sobre la que se erigen la teoría de los impuestos, señala que la mejor manera de incrementar los ingresos no es con la creación de más impuestos, sino con la implementación adecuada de las medidas que modifican la base gravable, como ya se vieron y analizaron en el presente capítulo.

La iniciativa de la Ley Empresarial a Tasa Única (IETU), de la que se desprende la exposición de motivos que vamos a analizar, fue decretada por el presidente Felipe de Jesús Calderón Hinojosa en junio de 2007 y dirigida al Honorable Congreso de la Unión para su discusión y aprobación, en el referido decreto, el transitorio único establece que la Ley entró en vigor el 1 de enero de

⁵⁰ SAT. Pago del IETU. [en línea]. Disponible en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/reforma2008/137_10644.html. 09 de septiembre de 2008. 08:08pm

⁵¹ RAMÍREZ R., José Miguel. IETU afectará flujo efectivo. Op. Cit.

⁵² RAMÍREZ R., José Miguel. IETU, lo más cercano al IVA: analistas. Op.Cit.

2008, fecha a partir de la cual los contribuyentes han pagado un impuesto por demás inequitativo. A continuación analizaremos la iniciativa de Ley, motivación de la Ley Empresarial a Tasa Única.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La problemática, cuestión por la cual se propuso la iniciativa de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es que “México ha registrado por décadas una baja recaudación tributaria no petrolera... la recaudación tributaria no petrolera sigue siendo notablemente baja, aún cuando durante algunos años se establecieron elevadas tasas impositivas. En los últimos 18 años la recaudación promedio ha sido apenas de 9.5% del Producto Interno Bruto (PIB).”⁵³ Situación notoriamente dependiente de los recursos naturales no renovables de México, lo que resulta alarmante debido a que estos tienden a su agotamiento a un corto o largo plazo, además, la situación económica mundial con miras a no favorecer la situación dependientista del gobierno mexicano resulta inquietante, debido a que en los últimos años México a dejado de ser de los primeros exportadores de petróleo y las ventas por barril, cuyos precios son por naturaleza volátiles, han disminuido notoriamente, lo que significa un peligro para la economía mexicana, en la que tan solo durante el periodo de 2000 a 2005, ingresó el 70.3% de su erario del los recursos petroleros. Bajo esta apabullante situación es comprensible la urgencia hacia una reforma fiscal, sin embargo la creación del Impuesto Empresarial a Tasa Única tiene muchas deficiencias por la notoria violación a la garantía de equidad tributaria, de la que ya hemos hablado ampliamente.

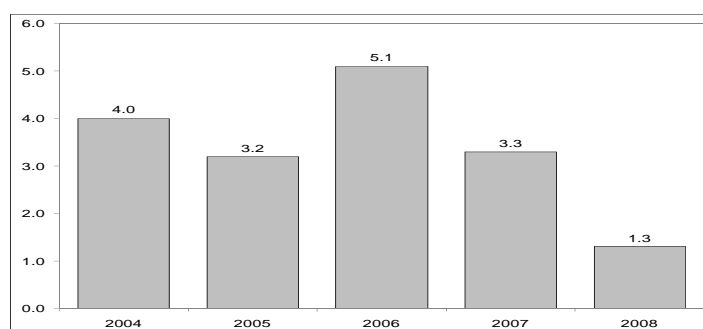
Comencemos por aclarar, que uno de los objetivos del Impuesto Empresarial a Tasa Única es aumentar el cociente de recaudación tributaria respecto del Producto Interno Bruto, para lo cual la iniciativa hace una comparación entre las economías con un desarrollo semejante al de México y con las de ingreso per-capita inferior al nuestro, en ambas comparaciones México resulta a la baja, contra países como Colombia, Honduras, Venezuela, Chile, Brasil, entre

⁵³ Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a Tasa Única.

otros, de acuerdo a cifras arrojadas antes de 2007, asegura que “es imposible que el Estado ofrezca a la población satisfactores aceptables de bienestar en educación, salud e infraestructura sin alcanzar cierto nivel mínimo de recaudación tributaria respecto del Producto Interno Bruto”,⁵⁴ hoy día, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) informa que la economía de México registró un crecimiento anual de 1.3% del Producto Interno Bruto durante todo el 2008, reflejando una disminución tajante en las actividades secundarias y terciarias de la economía nacional,⁵⁵ dato que discrepa con el 1.80% que se proyectaba recaudar, tan solo por concepto del Impuesto Empresarial a Tasa Única según argumentó la exposición de motivos de la Ley, tan solo por hacer más gráfico este objetivo no alcanzado con la instauración de este nuevo impuesto, la presente gráfica muestra el crecimiento anual del Producto Interno Bruto en México, muy por debajo de lo esperado.

PRODUCTO INTERNO BRUTO⁵⁶

(Variación % real respecto al año anterior)



Fuente: INEGI, Sistema de Cuentas Nacionales de México.

⁵⁴ Ídem.

⁵⁵ El PIB se divide para su cuantificación en *actividades primarias* que se incluyen por el sector de agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza; por el *sector secundario* que se constituye de actividades integradas por la minería, electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final, construcción e industrias manufactureras; y las *actividades terciarias* que se componen del comercio, servicios financieros y de seguros, transportes, correos y almacenamiento, servicios de alojamiento temporal, de preparación de alimentos y bebidas, servicios inmobiliarios, de alquiler de bienes muebles e intangibles, servicios profesionales, científicos y técnicos, servicios de salud y de asistencia social, corporativos y empresas. INEGI. Producto Interno Bruto en México Durante el Cuarto Trimestre de 2008. febrero de 2009. [en línea]. Disponible en <http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/espanol/prensa/Boletines/Boletin/Comunicados/PIB%20a%20precios%20constantes/2009/febrero/comunica.doc>. 13 de mayo de 2009 a 9:50pm.

⁵⁶ Ídem.

Aunque la iniciativa de Ley, tuvo a bien, argumentar que la dependencia del Estado mexicano hacia Petróleos Mexicanos ha impedido la adecuada capitalización de la industria petrolera influyendo a su rezago en términos de competitividad y productividad, las modificaciones al régimen fiscal de Petróleos Mexicanos tuvieron la finalidad de fortalecer a la paraestatal y darle recursos suficientes para hacer sostenibles sus esfuerzos de explotación de nuevos pozos y el mantenimiento adecuado de los que están en operación, sin embargo, estas modificaciones originaron que la participación que obtenía el Gobierno Federal de los ingresos por la venta de petróleo disminuyeran en 17.2%, lo que obliga al Gobierno Federal a sustituir los ingresos petroleros por ingresos tributarios permanentes, menos volátiles y estables.

Esto aunado a la evasión y la elusión fiscales, así como la existencia de amplios sectores de la actividad económica en condiciones de informalidad inciden de manera decisiva en el nivel de recaudación tributaria, además, de que la complejidad del sistema tributario es causa y efecto de estos fenómenos. La *Mesa de Ingresos de la Convención Nacional Hacendaria* identificó las principales causas que influyen en la insuficiencia de los recursos fiscales, que son:⁵⁷

- 🍷 *Deficiente diseño legislativo de impuestos y excesivo formalismo jurídico:* Nuestro diseño impositivo actual obedece en gran medida a una tendencia legislativa en forma casuística cerrando espacios a las nuevas oportunidades de elusión y evasión fiscales, sin embargo, a su vez incurre en un excesivo formalismo jurídico que a causa de dicha complejidad jurídica, hace cada vez más gravoso el costo asociado al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y se fomenta una cultura de incumplimiento fiscal que alienta la informalidad. Al respecto, cuando hablamos de la imposición al ingreso, aclaramos que más eficaz disminuir las deducciones y los gravámenes de los impuestos ya existentes que crear nuevos impuestos en los cuales debe aplicarse nuevas deducciones y exenciones, lo que contraviene a la idea de

⁵⁷ Iniciativa de Ley. Op. Cit.

intensificar la recaudación, que es una de las necesidades imperantes de la reforma fiscal y que como la doctrina demuestra, la creación de nuevos impuestos no trae una solución a la largo plazo, sino inmediata, para la sociedad mexicana.

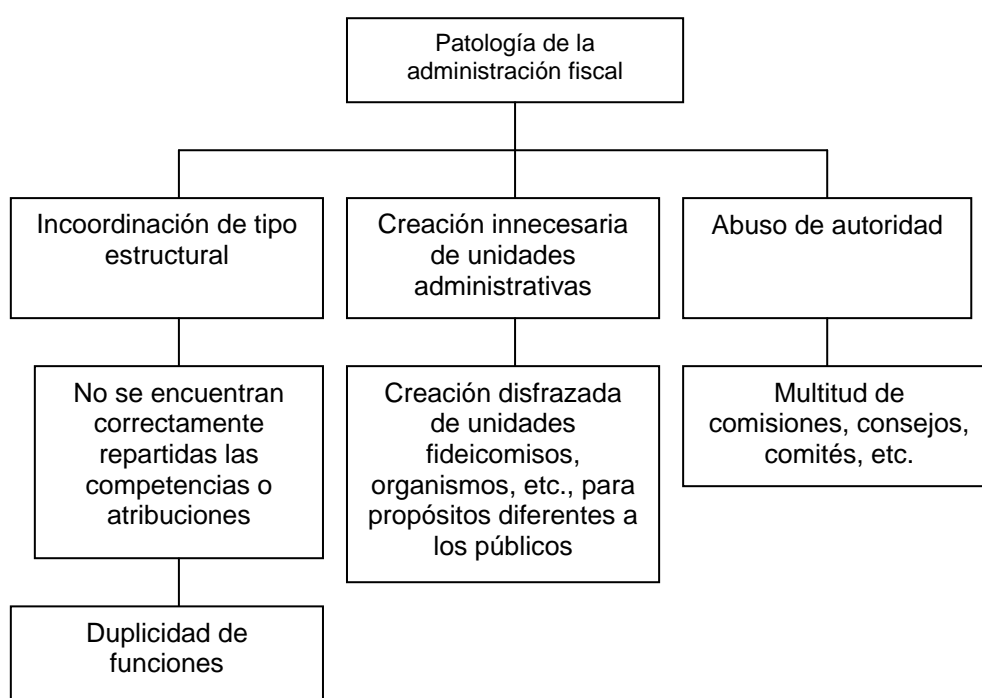
🍷 *Elevado nivel de evasión y elusión fiscales:* Se ha generado un círculo vicioso, entre las autoridades y los contribuyentes, en el que por un lado, las autoridades buscan cerrar espacios para combatir la evasión y la elusión fiscal estableciendo cada vez más reglas y controles y, por otra parte, la misma complejidad del marco tributario estimula el avance de la informalidad e incentiva a nuevas prácticas de elusión e incluso de evasión. A lo que considero que la creación de nuevos impuestos empeora el problema, ya que por una parte aunque su finalidad es una mayor recaudación la complejidad de declarar dos impuestos al parecer iguales, como lo analizaremos en el siguiente numeral al hablar del Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta, genera el agotamiento del contribuyente y la búsqueda de métodos que faciliten la evasión y elusión.

🍷 *Correspondencia poco clara entre el pago de contribuciones y los servicios del Estado que se obtienen a cambio y falta de transparencia:* La falta de transparencia, exagera lo que algunos especialistas han calificado como de “ilusión fiscal o tributaria” y que consiste en que, para el contribuyente promedio, existe la percepción de que paga contribuciones mayores a las que efectivamente aporta o que en justicia le correspondería y que recibe servicios públicos deficientes que no corresponden con el monto de sus contribuciones al Fisco.⁵⁸ Este problema resulta más claro si lo vemos desde el ámbito doctrinario, como ya lo analizamos, los impuestos se dividen en directos e indirectos y una de las características o desventajas principales de los impuestos directos es que el contribuyente al pagar no recibe contraprestación alguna, como sucedería en los impuestos indirectos, lo que implica que

⁵⁸ Ídem.

el problema de que el contribuyente no reporte un beneficio proporcional en razón de lo que paga es por que el beneficio social reportado por los impuestos directos es mayor que el personal que se reporta con los impuestos indirectos.

🍷 *Insuficiencias en las administraciones tributarias:* Hugo Iriarte Carrasco difiere en que haya una insuficiencia en la administración, sino que hay una mala administración, a lo cual expone el presente cuadro conceptual. Como efecto de esto se determina que la creación de nuevos impuestos reportan una mayor complejidad en la misma administración y una mayor erogación administrativa.⁵⁹



La Iniciativa de Decreto de Ley argumenta que “*las excepciones y los tratamientos preferenciales que contiene el esquema fiscal, además de erosionar las bases gravables generan mayor espacio para la práctica de evasión y elusión fiscal*”,⁶⁰ sin embargo considero que esta crítica carece de fundamento, ya que la norma constitucional de proporción y equidad de los impuestos determina, que no todos los sujetos pasivos de un impuesto tienen la obligación de pago, las deducciones y exenciones pues están fundadas en la

⁵⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p 42

⁶⁰ Iniciativa de Ley. Op. Cit.

ausencia de capacidad tributaria o en alguna circunstancia de orden público que las justifica, derivan de la necesidad de evitar cargas tributarias a quienes no las soportan, a consideraciones de justicia concreta (de equidad), de promover económicamente a una cierta entidad o actividad económica e inclusive, de evitar la recaudación incosteable de ingresos demasiado bajos.

La iniciativa también plantea la problemática de que es necesario para aumentar la recaudación una elevación en las tasas si no se aplica el Impuesto Empresarial a Tasa Única, sin embargo, un aumento general de las tasas impositivas podría producir una caída importante en la capacidad de nuestro país para atraer inversiones y deterioraría los niveles de vida de la población de menores ingresos,⁶¹ argumento ante el cual no tengo ninguna objeción, solo cabe aclarar, que para éste efecto la doctrina contempla instrumentos que modifican el alcance de la base impositiva, como se analizó con antelación, estos dan la posibilidad de ampliar o reducir la base gravable que refleja una cantidad en dinero.

3.4.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

El 1° de enero de 2008 entró en vigor la Ley que regula al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), a raíz de éste, las empresas tuvieron que efectuar diversos ajustes a su contabilidad, presentar su primera declaración anual y determinar pagos provisionales, para el segundo ejercicio.

La iniciativa de Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única argumentando que, los impuestos con tasas únicas son impuestos con una base de recaudación amplia, de tasas bajas y ocasionalmente únicas; define al Impuesto Empresarial a Tasa Única como un *gravamen directo* de aplicación general por lo que no se traslada hacia los consumidores sino que incide directamente sobre el dueño de la riqueza quien paga la retribución, con un mínimo de exenciones.⁶² Sin embargo, si recordamos las características de los *impuestos directos*, estos deben aplicar por la amplitud de su base gravable tarifas

⁶¹ Íbidem.

⁶² Ídem.

progresivas, característica que el Impuesto Empresarial a Tasa Única no tiene ya que la tasa de este impuesto es proporcional.

3.4.1.- EL SUJETO.

SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO: La calidad de sujeto activo, es otorgada por la fracción IV del artículo 31 Constitucional que consagra que es obligación de los ciudadanos *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...”*.⁶³ El Impuesto Empresarial a Tasa Única por ser un impuesto de origen Federal, el sujeto activo de esta relación tributaria es la Federación por lo que es de aplicación general en toda la República.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTOS: Los obligados al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única son *“las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país”*⁶⁴ el principio de residencia es uno de los elementos más importantes de esta relación tributaria, es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del Estado para gravar al sujeto pasivo, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta, sin embargo, la obligación de pagar impuestos es, en principio, igual para nacionales y extranjeros. Este mismo principio es aplicado en el Impuesto Sobre la Renta, obliga al sujeto pasivo a razón de su residencia a diferencia del Impuesto al Valor Agregado, como lo explica el siguiente recuadro:

⁶³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente

⁶⁴ Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO		
ISR	IETU	IVA
Están obligados al pago del ISR, las personas <i>físicas</i> y <i>morales</i> que residan en territorio nacional; los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país; y los residentes en el extranjero que obtengan ingresos del país.	Están obligados al pago del IETU, las personas <i>físicas</i> y <i>morales</i> que residan en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con Establecimiento permanente en el país.	Están obligados al pago del IVA, las personas <i>físicas</i> y <i>morales</i> que en territorio nacional realicen las actividades, objeto del impuesto.

Como se observa en el cuadro comparativo, los sujetos pasivos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado son los mismos, salvo que difieren en el elemento espacial, el Impuesto al Valor Agregado los grava por la realización de su objeto en territorio nacional; el Impuesto Sobre la Renta los grava dependiendo del origen de su ingreso, es decir, grava a los residentes en territorio nacional por todos sus ingresos, grava a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente por los ingresos que provengan de éste y grava a los residentes en el extranjero por los ingresos que provengan de fuentes ubicadas en el país; el Impuesto Empresarial a Tasa Única grava a los residentes en territorio nacional y a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente, respecto de los ingresos obtenidos por la realización de su objeto, independientemente del lugar donde se generen. Hay que resaltar que de la redacción de las respectivas leyes se observa que tanto Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta gravan el ingreso y se consideran impuestos extraterritoriales, es decir grava los ingresos mundiales que tengan las personas.

En razón al origen de la renta, el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, lo vincula con la residencia del sujeto pasivo y con el establecimiento permanente al señalar los diversos supuestos en los que las personas físicas y morales son consideradas residentes del territorio nacional y cuando las personas morales se encuentran obligadas a tributar en razón de haber

establecido en México la administración principal de su negocio o sede de dirección.

En virtud de los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país cabe mencionar que el mismo Impuesto Empresarial a Tasa Única consolida su relación con el Impuesto Sobre la Renta al disponer en su artículo 3 fracción III que *“Por establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los que se consideren como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta”*⁶⁵, por lo tanto como establecimiento permanente debe entenderse lo así establecido por el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que considera *“establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”*⁶⁶

Muchas veces la tributación de extranjeros deriva de la necesidad de ampliar la base de contribuyentes y por ende la recaudación, situación que se facilita por el control y registro que se tiene de ellos. México suscribió la Convención sobre Condición de los Extranjeros en la VI Conferencia Internacional Americana, el 20 de febrero de 1928, en la Habana, Cuba, estableciendo en el artículo cuarto que los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias y extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población⁶⁷.

Respecto a los *sujetos exentos*, no están obligados a declarar ni a pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única en su mayoría personas que tampoco están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, como lo son entre otras:

⁶⁵ Artículo 3, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente.

⁶⁶ Artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente.

⁶⁷ DE LA CUEVA, Arturo. Op. Cit. P 111

- ✿ Los asalariados
- ✿ Las dependencias de gobierno
- ✿ Los partidos políticos y sindicatos
- ✿ Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta
- ✿ Las cámaras de comercio e industria, y las agrupaciones de profesionales
- ✿ Las sociedades civiles que administren fondos o cajas de ahorro, sociedades cooperativas de consumo, etc.
- ✿ Las personas con actividades agropecuarias, ganaderas o silvícolas hasta por los límites que se encuentran exentos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y siempre que dichas personas estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.
- ✿ Las personas físicas o morales que enajenen partes sociales, títulos de crédito, moneda nacional o extranjera sino constituye su actividad y actividades de forma accidental.
- ✿ En los casos del artículo 179, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Relativo a los intereses y ganancias de capital de inversiones de fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero.
- ✿ Los ingresos derivados por la enajenación de títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles, cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, con excepción de certificados de depósito de bienes; y de moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

Sin duda la similitud entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta en cuanto a sujeto pasivo de la relación tributaria se refiere, es evidente sin mencionar que se rigen por el mismo principio de residencia.

3.4.2.- EL OBJETO.

El objeto de la obligación fiscal, conocido como *hecho imponible*, éste es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica establecido por la ley para que

se configure la obligación de pago de cada tributo. Todo hecho imponible goza de cuatro elementos que son: el *material*, este es la descripción objetiva del hecho; el *personal*, que son los datos necesarios para individualizar al sujeto que debe realizar el hecho o encuadrar en la situación que objetivamente es descrita por la ley; el *temporal*, consistente en el momento en el que debe tenerse por configurada la realización del hecho imponible; y el *espacial*, que es el lugar donde debe de configurarse la realización del hecho imponible.⁶⁸ En el Impuesto Empresarial a Tasa Única estos elementos son:

OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU) Art. 1°		
ELEMENTO PERSONAL	ELEMENTO ESPACIAL	ELEMENTO MATERIAL Y TEMPORAL
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,	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.

A manera de comparación, los cuatro elementos del *hecho imponible* del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado son:

OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR) Art. 1°		
ELEMENTO PERSONAL	ELEMENTO ESPACIAL	ELEMENTO MATERIAL Y TEMPORAL
Las personas físicas y Las morales, están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:	I. Los residentes en México,	respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
	II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país,	respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente
	III. Los residentes en el extranjero,	respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste

⁶⁸ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Op Cit. P 208

OBJETO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) Art. 1°	
ELEMENTO	TEXTO DE LA LEY
PERSONAL	Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales.
ESPACIAL	que, en territorio nacional
MATERIAL Y TEMPORAL	realicen los actos o actividades siguientes: I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios independientes III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV.- Importen bienes o servicios.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se determinó correctamente como un impuesto de tipo directo a las retribuciones de los factores de la producción, como ya se mencionó al hablar de impuestos directos, los factores de la producción gravados por el Impuesto Empresarial a Tasa Única son el trabajo y el capital, hechos imponible gravados también por el Impuesto Sobre la Renta.

En el presente cuadro se muestran los factores de la producción que grava el Impuesto Empresarial a Tasa Única, conceptos que el Impuesto al Valor Agregado no grava de la misma manera, sin embargo el Impuesto Sobre la Renta si.

Factores de la producción	Trabajo	Capital
Retribución a los factores de la producción que grava el IETU	Salarios	Intereses
	Previsión social	Dividendos o retiros
	Aport. Seg. Social	
Excepciones a los gravámenes	Percepciones gravadas para ISR	
	Aport. Seg. Social	
	Intereses que formen parte del precio	

Los impuestos de tasa única eliminan las cargas contra la formación de capital, asegurándose de no gravar una renta por más de una vez debido a su amplia base gravable, sin embargo debido al análisis de los elementos del hecho imponible del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, resulta contradictorio afirmar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única cumple con esta característica, ya que si comparamos el objeto de imposición gravado por el Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta, como en el siguiente cuadro comparativo, es evidente que resulta ser el mismo.

OBJETO GRAVABLE		
IETU	ISR	IVA
I. Enajenación de bienes II. Prestación de servicios independientes. III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.	I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos <i>cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza</i> de donde proceda. II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento Permanente en el país o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.	I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios Independientes III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV.- Importen bienes o servicios.

El objeto gravado por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Empresarial a Tasa Única en apariencia son los mismos, motivo por el cual se ha dicho que el Impuesto Empresarial a Tasa Única es el Impuesto al Valor Agregado del mañana, sin embargo no hay que perder de vista que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto y que si bien grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, al igual que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Impuesto al Valor Agregado se aplica sobre el consumo y afecta a los particulares no por lo que posean ni por sus ingresos, sino por el gasto que efectúan.

De acuerdo al principio de proporcionalidad y equidad, no solo los impuestos de manera individual deben cumplir con esta garantía, sino también las leyes que los regulan, como dispuso la Suprema Corte al establecer que *“...la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria...”*.⁶⁹ Lo que explica que no solo las contribuciones deben cumplir con ser proporcionales y equitativas, sino también toda ley tributaria, procedimiento, obligación, etc., que produzca una relación jurídica entre el fisco y los particulares, debiendo cumplir con dichos principios.

En virtud de lo cual es evidente la inconstitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única ya que incide directamente sobre la riqueza que también grava el Impuesto Sobre la Renta, de la misma forma directa, al englobar como hecho imponible todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo ya que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de forma enunciativa señala los tres objetos de este impuesto, obtenidos por los ingresos de la prestación de servicios independientes, la enajenación de bienes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que en su conjunto representan la riqueza obtenida de esa renta⁷⁰ y el Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a su redacción, lo hace sobre todos los ingresos incluyendo la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

⁶⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, Tesis Aislada, Materia Constitucional-Administrativa, Página 9, No. 189285, PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.

⁷⁰ La fuente formal de los impuestos es la renta, está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión. FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. P 125

Si bien la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala como definición de las tres actividades que grava, las así consideradas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta es solo supletoria en cuanto a la definición del objeto ya que en ningún caso ambos impuestos gravan igual dichas actividades. La definición de esas es la siguiente:

Por *enajenación de bienes* se entiende, tanto para la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única como para el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado lo así establecido por el Código Fiscal de la Federación que es “Toda transmisión de propiedad”;⁷¹

Hablando de *prestación de servicios independientes*, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que es “I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra... VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra...”⁷² que no se realice de manera subordinada. Para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que para efectos de esa Ley se considera “Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente”⁷³ definición que resulta más clara.

En cuanto se refiere al *otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*, la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que para este efecto se entienda “el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto...por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.”⁷⁴ La Ley del Impuesto Sobre la Renta dice que se entiende por ingresos provenientes de esa actividad “Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles...”⁷⁵; redacción que es muy parecida a la del Impuesto al Valor Agregado.

⁷¹ Art. 14° frac. I del Código Fiscal, vigente

⁷² Art. 14° de la Ley del IETU, vigente

⁷³ Art. 120° frac. II de la Ley del ISR, vigente

⁷⁴ 19° de la Ley del IVA, vigente

⁷⁵ 141° FRAC. I de la Ley del ISR, vigente

En conclusión se puede apreciar que tanto para la Ley del Impuesto al Valor Agregado como para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la definición de estas actividades es la misma. Cabe aclarar que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en su artículo segundo hace de forma específica, en el párrafo tercero, la aclaración de lo que considera *ingresos gravados por enajenación de bienes* que son “...las cantidades que se perciban de las instituciones de seguros...cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”,⁷⁶ actividades también relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta ya que si fueron deducidas en esta, serán gravables en el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por ultimo, la Suprema Corte establece que “*La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva..*”,⁷⁷ este criterio nos permite señalar que si por causa de la *doble imposición* al mismo objeto gravable este disminuye en exceso, ocasionando una grave lesión a la capacidad económica del contribuyente, dejaría de ser legítima la imposición sobre tal objeto, debido al daño que ocasiona y es obligación del legislador enmendarlo.

3.4.3.- BASE GRAVABLE Y TASA.

La base impositiva es la suma de unidades sobre la que se determina el Impuesto Empresarial a Tasa Única, aplicándole una tasa o tarifa, la Suprema Corte de Justicia ha determinado que “*la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos*

⁷⁶ Art. 2° de la Ley del IETU, vigente

⁷⁷ Fuente Apéndice 2000; Instancia Pleno; Novena Época; Tesis Aislada; No. 901429; CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

*para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”.*⁷⁸ La estrecha relación entre la base y el hecho imponible se da por que, de la suma del objeto gravable se obtiene la base del impuesto que es a la cual se le aplica la tasa, y dependiendo de la calidad que tenga el objeto gravable soportara la tasa que se le aplique, en virtud de la capacidad contributiva del sujeto pasivo; lo que quiere decir que, si la capacidad contributiva del sujeto pasivo disminuye por la doble incidencia en el mismo objeto gravable, este no soportara la tasa que se le aplique por mínima que parezca, así que aunque el Impuesto Empresarial a Tasa Única contemple una tasa mínima, el daño sobre el contribuyente afectado por ambos impuestos, el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta, hace del Impuesto Empresarial a Tasa Única por demás inequitativo.

La relación que guarda el impuesto y la base de imposición puede ser de progresividad, proporcionalidad o regresividad, dependiendo de lo siguiente:

Progresividad: El impuesto será progresivo cuando el porcentaje de ingresos pagados, por concepto de impuestos, aumenta conforme se eleva el monto del ingreso percibido, la requisa acumulada o los gastos realizados, según sea el caso, verbigracia el Impuesto Sobre la Renta;

Proporcionalidad: El impuesto será proporcional cuando el porcentaje aplicado a la base sea el mismo en todos los casos, sin importar el monto de la base a la que se aplica, verbigracia Impuesto al Valor Agregado; y

Regresividad: Será regresivo cuando el porcentaje cubierto, por concepto de impuestos, disminuye a medida que aumenta la base, por tanto este tipo de

⁷⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, Tesis: 1a. XL/2004, Pág. 419, RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

impuestos recae con mayor fuerza sobre los contribuyentes de escasos recursos que sobre los de altos ingresos.⁷⁹

La *base del impuesto Empresarial a Tasa Única* se obtiene de la diferencia entre la *totalidad de los ingresos percibidos* por las actividades gravadas y las *deducciones autorizadas* en la Ley, lo que da como resultado la base gravable del impuesto, el Impuesto Empresarial a Tasa Única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte como base gravable, esta es una tasa única, proporcional y general, éste impuesto de amplia base por su mínimo de deducciones autorizadas y su tasa mínima, presenta una relación entre objeto y base gravable de tipo proporcional, ya que aplica la misma tasa sin importar el monto de la base.

La Suprema Corte ha afirmado que *“el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución... ya que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo..”*⁸⁰ En apoyo a la introducción de este impuesto, desde su entrada en vigor la tasa ha aumentado gradualmente del 16.5% para el ejercicio 2008, a el 17% para el ejercicio 2009, para alcanzar el 17.5% a partir de 2010 en adelante.

De manera más grafica, la forma en como se aplica la tasa a la base gravable es la siguiente:

$$\begin{array}{r}
 \text{TOTAL DE INGRESOS PERCIBIDOS} \\
 \text{(Artículo primero de la ley del IETU)} \\
 - \text{ DEDUCCIONES AUTORIZADAS} \\
 \text{BASE GRAVABLE O DEL IMPUESTO} \\
 \text{X TASA 17.5 \%} \\
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO}
 \end{array}$$

⁷⁹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Ed. UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas \ Dirección General de Publicaciones, México, 1972. p 16

⁸⁰ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. 258

El *impuesto sobre la renta* constituye su base gravable, al igual que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, del total de los ingresos percibidos por las actividades gravadas, menos las deducciones autorizadas por la ley, aplicando a dicha base la tasa correspondiente a cada régimen fiscal, ejemplo:

$$\begin{array}{r}
 \text{TOTAL DE INGRESOS} \\
 - \text{DEDUCCIONES AUTORIZADAS} \\
 \text{UTILIDAD FISCAL O PÉRDIDA FISCAL} \\
 - \text{PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES} \\
 \hline
 \text{BASE GRAVABLE O DEL IMPUESTO} \\
 \times \text{TASA } 28 \% \\
 \hline
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO}
 \end{array}$$

El *impuesto al valor agregado* constituye su base con el costo de los valores que señala esta Ley, aplicando a estos las tasas proporcionales que van del 15%, 10% y 0%, dependiendo del bien, servicio, uso o goce temporal e importación realizada.

$$\begin{array}{r}
 \text{BASE GRAVABLE O DEL IMPUESTO} \\
 \times \text{TASA } 15 \% \\
 \hline
 \text{IMPUESTO DEL EJERCICIO}
 \end{array}$$

Una vez más se observa la diferencia entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto al Valor Agregado, ya que éste último *grava el valor* de la actividad realizada y los dos primeros la *acumulación de ingresos*. Aunque la teoría del impuesto único habla de una tasa general y de hecho el Impuesto Empresarial a Tasa Única maneja solo una tasa proporcional, hay que recordar, que a pesar de las objeciones que se hace a la progresividad en el sentido de que castiga el éxito y desanima la iniciativa e inversión, es precisamente en los países desarrollados en los que se ha implantado un alto grado de progresividad y no se ha notado que haya

obstaculizado las inversiones ni la prosperidad general⁸¹ de tal suerte, el Impuesto al Valor Agregado aplica una tarifa progresiva a las personas físicas, lo que beneficia al contribuyente por que este pagará de a cuerdo a sus ingresos y siempre pagará más el que más tiene y aunque para el régimen de persona moral, no hizo a bien, en aplicar el mismo sistema de tarifas, el Impuesto al Valor Agregado es considerado por muchos autores como el impuesto con más alto grado de perfección que tiene el sistema fiscal mexicano.

3.4.4.- DEDUCCIONES.

En muchos casos el principio de igualdad motiva situaciones de discriminación, con el fin de resolver conflictos de equidad, para eso hace uso de figuras como la *exención*, *deducción* o en su caso instituye regímenes fiscales especiales, para otorgar a esa situación de discriminación un matiz positivo, con la finalidad de coadyuvar al cumplimiento de los valores exigidos por la Constitución, tal es el caso de algunos tratamientos diferenciados que conllevan un procedimiento justo para los sujetos implicados, como el mínimo vital a través de la cuota cero, deducciones familiares y por gastos de enfermedad, ayudas para la adquisición de vivienda y la exención de productos de primera necesidad, por señalar algunos,⁸² así cualquier tributo contrario a estos postulados se declararía inconstitucional.

La reducción de la base gravable del sujeto pasivo, atienden a diversas consideraciones subjetivas u objetivas, algunas de estas consideraciones son:

- 👉 Por el status socioeconómico personal del contribuyente, o atendiendo a las situación familiar del mismo.

- 👉 Por los gastos que están incluidos en el costo de lo vendido, atendiendo a los gastos propios de la actividad que da origen al ingreso gravable, incluyendo no sólo gastos, sino también pérdidas, devoluciones, etc., ya

⁸¹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Op. Cit. p 24

⁸² GARCÍA BUENO, Marco César et al. P 19

que para obtener ciertos ingresos es necesario efectuarlos y restarlos del ingreso bruto para determinar la ganancia real que, en todo caso, genera una carga fiscal; sin embargo, lo anterior es aplicable a las personas morales y a las físicas cuando realizan actividades empresariales que implican erogaciones económicas.⁸³

- ✿ Por consideraciones de política fiscal e incluso extrafiscal, estas finalidades son de carácter preponderantemente equitativas, con respecto a lo que consagra el artículo 31 fracción IV Constitucional, o de promoción económica para el contribuyente. Su finalidad es promover determinada actividad, explotación o en su caso, desalentar o reducir, ciertos procesos o acontecimientos de naturaleza personal o social (verbi gratia, en algunos países existen deducciones otorgadas en relación con el número de hijos, con el desarrollo de la investigación científica, etcétera).

En México, por dar un ejemplo en el Impuestos Sobre la Renta, las deducciones aplicables a las personas morales deben referirse a los gastos ordinarios y necesarios para el desarrollo de la actividad del negocio. Entre estas erogaciones están los salarios y honorarios cubiertos, primas de seguros, fletes y acarreos, gastos de propaganda, impuestos y derechos cubiertos (excepto el impuesto para cuyo cálculo se hacen las deducciones) gastos de mantenimiento, devoluciones, descuentos, rebajas, amortización y depreciación. Respecto a las personas físicas, se permite la sustracción de los gastos necesarios para la obtención del ingreso a demás de las deducciones personales en consideración a algunos gastos necesarios que reducen la capacidad contributiva del causante, así como el número de dependientes económicos, las deducciones son por lo general gastos médicos, seguros, intereses, pérdidas e impuestos previamente pagados.⁸⁴

Los contribuyentes que se encuentren obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, podrán disminuir de sus ingresos obtenidos todas las

⁸³ DE LA CUEVA, Arturo, Op. Cit. P 94

⁸⁴ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Op. Cit. P 19

erogaciones que resulten indispensables para la realización de las actividades gravadas por el Impuesto Empresarial a Tasa Única y las siguientes:

- ✿ Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México.
- ✿ El impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditarlos
- ✿ Las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación excepto el Impuesto Sobre la Renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.
- ✿ Erogaciones por aprovechamientos, explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, siempre que sean deducibles para Impuesto Sobre la Renta.
- ✿ Las inversiones nuevas que sean deducibles para el Impuesto Empresarial a Tasa Única adquiridas en el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre del 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por estas inversiones en el citado periodo. El monto se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de 2008, hasta agotarlo.
- ✿ 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 Empresarial a Tasa Única.
- ✿ Indemnizaciones por daños y perjuicios y penas convencionales
- ✿ La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida o seguros de pensiones.
- ✿ Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado y las cantidades que paguen las instituciones de fianzas.
- ✿ 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.
- ✿ Los donativos no onerosos ni remunerativos.
- ✿ Las pérdidas por créditos incobrables de:
 - Los servicios por los que devenguen intereses a su favor.

➤ Las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor.

➤ Las pérdidas originadas por la venta de su cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.

✿ Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al Impuesto Empresarial a Tasa Única, hasta por el monto del ingreso afecto al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

No obstante, no serán deducibles los siguientes conceptos:

✿ Las erogaciones por salarios y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, tales como las de previsión social. No obstante, los contribuyentes del IETU que realicen pagos por este concepto podrán gozar de un crédito, del que hablaremos más adelante.

✿ Los intereses que deriven de contratos de préstamo, mutuo, financiamiento o arrendamiento financiero, las regalías pagadas a partes relacionadas.

✿ Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, por concepto de impuesto empresarial a tasa única, impuesto sobre la renta, y el impuesto a los depósitos en efectivo, así como de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

✿ Las erogaciones por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007 y que sean pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007. No obstante, se podrán acreditar directamente contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única, en un 5% durante diez ejercicios.⁸⁵

✿ Las erogaciones que se realicen para llevar a cabo las actividades gravadas para el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que se hayan devengado

⁸⁵ Art. Quinto transitorio de la Ley del IETU, vigente

con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.⁸⁶

Las contribuciones causadas hasta el 31 de diciembre de 2007, aun cuando el pago de las mismas se realicen con posterioridad al 1 de enero de 2008.⁸⁷

Dentro de las características relevantes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ésta que alienta la inversión, ya que gravan los ingresos hasta que son cobrados, las inversiones nuevas se podían deducir cuando fueran pagadas y también la acumulación de inventarios son deducibles;⁸⁸

Estas medidas por las que la base gravable o el tributo por pagar pueden reducirse dan flexibilidad a esta clase de impuestos, para adaptarse a las necesidades de la recaudación. Así que cuando es necesaria una mayor recaudación y no es conveniente establecer nuevos gravámenes o elevar las tasas por lo lesivo de la carga, es conveniente disminuir el monto autorizado por concepto de exenciones, deducciones y créditos lo que garantiza el mismo resultado en la cobranza del impuesto.

3.4.5.- ÉPOCA DE PAGO

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que *“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.”*⁸⁹ Se debe declarar y pagar, en su caso, en los mismos medios que se declara o se paga el impuesto sobre la renta, es decir, por Internet o en la ventanilla bancaria según corresponda.

⁸⁶ Art. Noveno transitorio de la Ley del IETU, vigente

⁸⁷ Art. Décimo Quinto transitorio de la Ley del IETU, vigente.

⁸⁸ Art. Quinto transitorio de la Ley del IETU, vigente.

⁸⁹ Art. Séptimo de la Ley del IETU, vigente.

3.5.- SISTEMA DE ACREDITAMIENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DETERMINACIÓN FISCAL.

La regla general para los acreditamientos es la que ya se conocía para el Impuesto al Activo: se acredita el Impuesto Sobre la Renta y de resultar mayor el primero, es el que se paga, pero de resultar mayor el segundo, el Impuesto Sobre la Renta es el que prevalece.⁹⁰

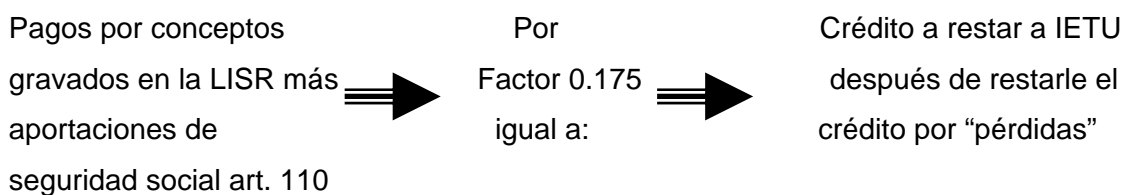
CUADRO DE ACREDITAMIENTOS DEL EJERCICIO

Fund.		Conceptos
1 y 2		Ingresos efectivamente cobrados
4	(-)	Ingresos Exentos
2	(=)	Ingresos Gravados
	(-)	Deducciones Autorizadas
5 y 6		Del ejercicio efectivamente pagadas
	(=)	Resultado
1, 3er Pf. y 4 Tr.	(x)	Tasa 17%
	(=)	IETU del ejercicio
11 primer Pf.	(-)	Crédito fiscal de IETU por pérdidas de 10 ejercicios anteriores
	(=)	Diferencia
8, 2do, penúlt y últ Pfs.	(-)	Crédito fiscal por salarios gravados, asimilables y aport. Seguridad social (IMSS/INFONAVIT)
		Importe pagado (deducible para ISR)
		Por el factor 0.170 (pero para el 2010 0.175) 17%
	(=)	IETU antes de acreditamiento de ISR
8, 2do, 5to y 6to Pfs.	(-)	ISR propio del ejercicio, efectivamente pagado ⁹¹
	(=)	IETU a cargo del ejercicio
9 y 10	(-)	Pagos provisionales de IETU
	(=)	IETU a enterar por ejercicio

⁹⁰ SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge, "IETU: el acreditamiento inverso, situaciones transitorias, devolución del impuesto al activo y otros temas", Nuevo Consultorio Fiscal, 1º quincena de Nov. 2007, número 437, Ed. fac. de contaduría y administración, UNAM, PP. 5-16

⁹¹ "No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales..." art, 8º pf. 5to.de la LIETU

Crédito Fiscal Por Salarios y Aportación de Seguridad Social (Art.8 Penúltimo párrafo)



Los créditos aplicables al pago del ejercicio también se aplican en los pagos provisionales de los ejercicios, pero sobre la acumulación del total de ingresos obtenidos a partir del inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago. Cuando no sea posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados por el IETU, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación, se podrá solicitar su devolución.

La Suprema Corte ha establecido que *“en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa,”*⁹² por lo que resulta claro que al gravar el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta a los mismos sujetos por el mismo objeto de manera directa y en cima de esto, aplicarles un sistema de acreditamientos en el cual el contribuyente que más gane, por concepto de Impuesto Sobre la Renta determinado y efectivamente pagado, sólo se vea obligado a pagar este, mientras que el contribuyente con menores ingresos debe de pagar ambos, resulta por demás violatorio de dicho principio, pues

⁹² Apéndice 2000 I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C., Pleno, Novena Época, Pág. 969, No. 902050, IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL

afecta diferente a ambos contribuyentes en atención a su capacidad económica dejando en una situación inequitativa al de menor ingreso.

3.6.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Las disposiciones del Impuesto Empresarial a Tasa Única se apegan, en muchos casos, expresamente a diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en adelante haremos mención de algunas de éstas, para acentuar la similitud y dependencia del Impuesto Empresarial a Tasa Única con el Impuesto Sobre la Renta.

📌 El Impuesto al Valor Agregado grava la diferencia entre el precio de adquisición de un bien o servicio y su precio de venta, excedente que se genera por el consumo, el Impuesto Empresarial a Tasa Única aun cuando como requisito esencial requiera que los ingresos que grave sean los efectivamente cobrados, lo que grava es el ingreso efectivamente adquirido por el patrimonio del contribuyente.

📌 El Impuesto al Valor Agregado afecta a la generalidad por el consumo de los bienes que grava, sin importar que sean personas con un mínimo necesario para vivir o empresas morales con fines no lucrativos, el Impuesto Empresarial a Tasa Única *exenta* de su pago, al disponer que “No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los... ingresos que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta”,⁹³ los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos, como también lo dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 93, en cambio el Impuesto al Valor Agregado disminuye sus tasas de aplicación a 10% o 0% dependiendo del sector económico que le interese al Estado apoyar.

📌 El Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta considera al *establecimiento permanente* como principio de sujeción de los

⁹³ Art. 4° frac. II de la Ley del IETU, vigente

ingresos gravables para los extranjeros no residentes en el país sin importar el origen de la renta, sin embargo en el Impuesto al Valor Agregado no existe este criterio, ya que grava, independientemente del origen del sujeto, toda actividad gravada por éste realizada en el territorio nacional.


📌 Tanto el Impuesto Empresarial a Tasa Única como el Impuesto Sobre la Renta, emplean la fórmula de actualización prevista en el Código Fiscal “El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.”,⁹⁴ sin embargo en el Impuesto al Valor Agregado no hay necesidad de actualización ya que este se declara mensualmente y en el caso del art. 33 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dentro de los siguientes 15 días hábiles.

📌 El Impuesto Empresarial a Tasa Única se calculará por ejercicios y pagos provisionales. Se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración provisional y anual del Impuesto Sobre la Renta. La página del SAT explica que el pago debe hacerse como se realiza actualmente el pago del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por Internet o ventanilla bancaria, para lo cual pone al servicio del público un cuadro comparativo para el pago del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única.⁹⁵ Lo que hace que ambos impuestos sean complementarios ya que se paga el que resulte mayor de los dos.

⁹⁴ Art. 17-A del Código fiscal de la Federación, vigente

⁹⁵ SAT. Cuadro comparativo para el pago del ISR e IETU. [en línea]. Disponible en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/reforma2008/137_11248.html, septiembre de 2008. 08:08pm.

ISR determinado	IETU determinado (antes de aplicar el pago provisional del ISR)	Se paga de ISR	Se paga de IETU (Una vez aplicado el pago provisional del ISR)
150	130	150	0*
130	150	130	20*
0	150	0	150*
100	0	100	0*
100	100	100	0*
0	0	0	0*

 Varios de los conceptos que emplea el Impuesto Sobre la Renta son aplicados por el Impuesto Empresarial a Tasa Única de la misma forma como: “se consideran intereses aquellos considerados como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.”; “Tratándose de bienes que se exporten y sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal, con posterioridad en el extranjero, dicha enajenación o uso o goce temporal estará afecta al pago del impuesto establecido en esta Ley cuando el *ingreso sea acumulable* para los efectos del impuesto sobre la renta.”; “Por *partes relacionadas* las que se consideren como tales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”; ⁹⁶ “...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.”, al respecto cabe aclarar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta no gravan los ingresos provenientes de estas actividades, en cambio el Impuesto al Valor Agregado si los grava “Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento.”⁹⁷

⁹⁶ Art. 3° fracc. II, IV y V de la Ley del IETU, vigente

⁹⁷ Art. 4° frac. VII de la Ley del IETU y Art. 33 de la Ley del IVA, vigentes

Por todo lo anteriormente expuesto, se concluye que el Impuesto Empresarial a Tasa Única es un impuesto mínimo respecto al Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo el Impuesto Empresarial a Tasa Única posee varias desventajas como:

El IETU Afecta a:	El IETU Beneficia a:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Empresas con pérdidas fiscales ➤ Empresas con crédito al salario u otros estímulos fiscales ➤ Empresas con altos inventarios ➤ Empresas que tienen planes de previsión social agresivos ➤ Empresas con esquemas de planeación fiscal para ISR ➤ Escuelas particulares (no donatarias) ➤ Clubes deportivos ➤ Agricultores, ganaderos, pescadores y silvicultores ➤ Transportistas ➤ Arrendadores personas físicas ➤ Sociedades cooperativas, en nombre colectivo o en comandita simple ➤ Inmobiliarias que pagan intereses 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Empresas con posición financiera larga (mas activo financiero que pasivo)

Ventajas del Impuesto	Desventajas del Impuesto
<ul style="list-style-type: none"> ☞ La tasa es baja ☞ Es complementario al ISR ☞ No tiene tratamientos diferenciados ☞ Manejado individualmente es más sencillo que el ISR ☞ Grava a flujo de efectivo 	<ul style="list-style-type: none"> ☞ La base gravable no es un indicador de capacidad económica ☞ No aplica criterios de progresividad ☞ El régimen de transición perjudica a algunos sectores de empresas ☞ Elimina regímenes preferenciales y desalienta la planeación fiscal en ISR ☞ Simplifica el cálculo ya que:

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La base se determina a flujo de efectivo, por lo que no hay que calcular el ajuste anual por inflación ➤ Se deducen las inversiones, por lo que no se calculan depreciaciones y amortizaciones. 🚫 No reconoce el efecto los estímulos, acreditamientos o reducciones que prevé el ISR, como: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Subsidio al empleo ➤ Créditos por consumo de diesel ➤ Crédito por pago de casetas (Transportistas) ➤ Reducción de tasas ISR actividades primarias ➤ Deducción ciega arrendadores
--	--

3.7.- DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA INTERNA.

Los conflictos sobre la *doble tributación* son tan antiguos como las relaciones inter-estatales, ya sea entre entidades federativas o Estados Federales y las existentes entre naciones, pues siempre han existido pugnas entre los pueblos por la implantación y recaudación de tributos, lo cual origina con frecuencia una tributación múltiple a los sojuzgados.

La Suprema Corte establece que el principio de igualdad tributaria es “*El valor superior que persigue este principio consiste... en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad.*”⁹⁸ Por lo mismo la doble imposición, la múltiple imposición o plurimposición son términos que se utilizan para identificar al fenómeno que se produce como consecuencia

⁹⁸ EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. Op. Cit.

de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversas imposiciones o dos o más jurisdicciones impositivas en un mismo periodo impositivo sobre un mismo hecho gravable, ya sean nacionales o internacionales.⁹⁹

Nuestra Constitución Política en su art. 31 fracción IV, al establecer que es obligación de los mexicanos “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”,¹⁰⁰ ha originado una discusión por determinar si permite o prohíbe la doble imposición. Por una lado, el hecho de que nuestra Constitución señale que el sujeto pasivo de la relación tributaria estará obligado a contribuir para la Federación, las entidades Federativas, Distrito Federal y los Municipios, hace suponer que la múltiple tributación en el plano nacional se encuentra permitida por consentir que varias jurisdicciones gocen de potestad tributaria; sin embargo, otros doctrinarios señalan que el referido artículo no es permisivo ni induce a la múltiple imposición, sino que tan sólo se limita a señalar los tres niveles de tributación a los cuales el contribuyente se encuentra obligado.

Este último criterio se fundamenta en la teoría de negar la existencia de la múltiple imposición en jurisdicciones nacionales, y lo que el texto Constitucional refiere, es simplemente la determinación de quién podrán ser considerados *sujetos activos* de la relación tributaria. Doctrinariamente el sujeto activo se entiende como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión, cobro y exigencia de la contribución de lo que se deduce que la intención de obligar al sujeto pasivo a contribuir para los gastos públicos de la Federación, las entidades Federativas, Distrito Federal y los Municipios es para legitimar a esos entes públicos como sujeto activo de la relación tributaria, más no la de promover la múltiple tributación interna.

⁹⁹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, “Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica”, Ed. ediciones fiscales ISEF, México, 2002. P 47

¹⁰⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente

Sin embargo cabe aclarar, que gran parte de esta confusión se debe a, que el ya mencionado precepto no aclara expresamente si permite o prohíbe la doble imposición, es más la Suprema Corte determinó que *“Lo que la norma constitucional prohíbe en su artículo 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por la ley o que no se destinen para gastos públicos; pero no que haya doble tributación.”*¹⁰¹

En México la Federación y las Entidades locales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir su presupuesto, en la medida que la Constitución se los permite Sin embargo la limitación existente entre la Federación y los Estados se limita a las actividades enunciativas de la constitución señala como, el establecer contribuciones en materia de energía que es facultad de la Federación o contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria que le compete legislar a los Estados en beneficio de los ayuntamientos; fuera de esto, las Leyes Federales como el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta contemplan de forma más amplia a toda actividad que origine riqueza o a toda la riqueza de una actividad genérica como la enajenación, lo que hace más propenso al sistema impositivo mexicano a la doble imposición interna en los distintos niveles de gobierno e incluso dentro de un mismo nivel.

La doble imposición está en conflicto con el artículo 31 Constitucional ya que exige aportaciones tributarias que van más allá de la respectiva capacidad económica de la ciudadanía, al no permitir una correcta distribución del producto o rendimientos de los impuestos entre los tres sujetos activos del crédito fiscal y al propiciar situaciones de desigualdad entre causantes colocados en idénticas hipótesis normativas, lo que hace que la doble imposición quebrante cualquier principio o noción de justicia y por ello se debe considerar inconstitucional. Además si consideramos que la garantía de proporcionalidad y equidad, tutelado por el artículo 31, fracción IV, protege a los gobernados de los tributos exorbitantes o ruinosos y si consideramos que la

¹⁰¹ Semanario Judicial de la Federación, Sala Auxiliar, Séptima Época, Tesis Aislada 187-192 Séptima Parte, Pág. 412, Reg. No. 245411, IMPUESTOS EN DOBLE TRIBUTACION. CONSTITUCIONALIDAD.

doble imposición no permite una buena distribución de la riqueza, lo que hace exorbitantes y lesivas las contribuciones para el contribuyente, la doble imposición violenta la garantía de proporcionalidad y equidad tributaria y es inconstitucional por lo tanto.

Los problemas de doble imposición, que afectan a las contribuciones, se pueden presentar de las siguientes maneras:¹⁰²

- 📌 Cuando un mismo sujeto activo establece más de un impuesto sobre el mismo objeto.
- 📌 Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un impuesto sobre el mismo objeto.
- 📌 Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto; y
- 📌 Cuando el mismo sujeto activo acumula un impuesto sobre otro u otros impuestos, que es el caso que se presenta debido a la aplicación simultánea del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.

La doble imposición tiene efectos negativos y desfavorables ya que reduce injustamente el ingreso ya gravado, por las mismas circunstancias fiscales, generando falta de equidad en la distribución de la carga tributaria y limitando, a la par, el desarrollo económico general al presentarse una desigualdad competitiva, propicia el encarecimiento de bienes y servicios e impide la generación de ganancia. Si se evita la doble tributación se favorecen las exportaciones, la atracción de capitales, las inversiones directas del extranjero, que el contribuyente cumpla con mayor responsabilidad su obligación fiscal, sin considerar que se cumpliría con el principio de equidad tributaria.

¹⁰² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. Cit. p 317

3.8.- JUICIO DE AMPARO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.

La problemática de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, de la justicia tributaria en los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo o si también puede hacerlo el Poder Judicial, a través del juicio de amparo, es sin duda un tema controversial. El ya muy citado artículo 31 fracción IV de la Constitución que establece, que “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”,¹⁰³ obliga a las autoridades encargadas de dictar y aplicar las leyes tributarias, a sujetar las contribuciones dentro de los límites de proporción y equidad y no exigir tributos más allá de los necesarios para cubrir los gastos del lugar que residen. Cuando las autoridades no observan esas disposiciones procede el juicio de amparo, por violación de las garantías individuales.

Aunque la jurisprudencia de la Suprema Corte en ejecutorias anteriores establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por juicio de amparo, se modificó dicha jurisprudencia diciendo que “ El Poder Judicial si está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y

¹⁰³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente

la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.”¹⁰⁴

De igual forma, si llegarán a faltar alguno de los principios de validez constitucional de los impuestos, se representaría una violación a las garantías constitucionales y se reputaría automáticamente una inconstitucionalidad por carecer de validez legal.¹⁰⁵ Al respecto la Suprema Corte decretó “de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la constitución Mexicana, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de los tres requisitos fundamentales: 1° que sea proporcional; 2° que sea equitativo; y 3° que se destine al gasto de los gastos públicos. La falta de alguno de esos requisitos hace necesariamente que el impuesto sea contrario a lo establecido por la constitución...”¹⁰⁶

Al hablar de amparo, el más común es el amparo directo en materia tributaria, tomando en cuenta que es necesario agotar primeramente los *recursos administrativos* y secundariamente el *juicio contencioso administrativo* en materia Fiscal Federal y por último el *juicio de amparo indirecto*, ya sea ante la Suprema Corte o ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por consecuencia no es muy común el amparo indirecto en materia tributaria del orden Federal.

El amparo indirecto es procedente contra Leyes Fiscales Federales y estatales autoaplicativas,¹⁰⁷ esta causal de procedencia esta prevista en los art. 103 y 107 frac. VII de la Constitución Federal y art, 1° de la Ley de Amparo que dispone que “El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite: I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías

¹⁰⁴ Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte, Sexta Época, Primera Parte, XLVII, Pág. 38, Reg. No. 258163, IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.

¹⁰⁵ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Décima octava edición, Colección Textos Universitarios, Ed. Themis, México, 2004. p 268

¹⁰⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luís, Op. Cit. p 364

¹⁰⁷ son aquellas que con su simple entrada en vigor, crean, modifican o extinguen una situación concreta de derecho, o generan una obligación de hacer, de no hacer o de dejar de hacer, vinculando a personas determinadas por las condiciones, circunstancias y posición en que se encuentran; y siempre que el cumplimiento de esa obligación, o la sujeción a esa condición jurídica no esté condicionada por la realización de acto alguno de individualización de la norma, como lo requiere las normas heteroaplicativas, es decir, es autoaplicativa, porque con su sola entrada en vigor causa perjuicio desde su publicación, es decir no existe acto de aplicación.

individuales; II.- Por leyes o actos de la autoridad federal, que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados; III.- Por leyes o actos de las autoridades de éstos, que invadan la esfera de la autoridad federal.”¹⁰⁸

El artículo 114 frac. I y VI, de la Ley de Amparo dispone “El amparo se pedirá ante el juez de Distrito: I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso. VI.- Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1o. de esta ley.”,¹⁰⁹ que permite interponer el amparo ante jueces de distrito contra leyes fiscales autoaplicativas, cabe aclarar que la mayoría de las Leyes en materia tributaria lo son, y que por su sola vigencia causan perjuicio al quejoso, por violación de garantías individuales, sean de carácter Federal o local; por Leyes Federales auto aplicativas que restrinjan la soberanía de los Estados en perjuicio de los contribuyentes; por leyes estatales autoaplicativas que invadan la esfera de autoridad federal en perjuicio de un contribuyente. En este supuesto de procedencia, se trata del único caso de jurisdicción exclusiva en materia fiscal que tiene el Poder Judicial Federal, excluyendo totalmente a tribunales administrativos tanto federales como estatales con jurisdicción fiscal.¹¹⁰

La procedencia del amparo directo contra Leyes tributarias heteroaplicativas¹¹¹ es menos frecuente, como son las que requieren de un acto concreto de aplicación posterior a su vigencia, ya que casi todas la Leyes tributarias son autoaplicativas por su propia naturaleza.

¹⁰⁸ Ley de Amparo, vigente

¹⁰⁹ Ídem.

¹¹⁰ SANCHEZ LEON, Gregorio, Op. Cit. 540

¹¹¹ Estas requieren para su existencia un acto de aplicación, como sería el cobro de algún impuesto, o el pago o traslado del mismo.

El amparo contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única es viable por lo inequitativo que es dicha Ley, ya que no permite la deducibilidad en inventarios, por pérdidas fiscales, financiamientos adquiridos y en los gastos de previsión social; la propia Ley “tiene inconsistencias” que violentan los derechos adquiridos por los contribuyentes. El sector primario, industrial, comercial y de servicios han sido afectados por el IETU, ya que de acuerdo a cada actividad productiva, el nuevo impuesto viene a eliminar las facilidades administrativas otorgadas, disminuyendo casi al máximo la posibilidad de deducción.

PROPUESTA.

La historia del constitucionalismo esta estrechamente ligada a la lucha de los ciudadanos por impedir que las autoridades los obliguen a pagar impuestos inequitativos y desproporcionales a su capacidad de pago.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única representa para el SAT un importante avance en cuanto a recaudación fiscal se refiere, sin embargo este impuesto ha ocasionado varios problemas a los contribuyentes desde su entrada en vigor, por situaciones como las siguientes:

Para los contribuyentes con ingresos inferiores, el Impuesto Empresarial a Tasa Única representa un incremento excesiva y ruinoso, por el contrario para los contribuyentes que tiene ingresos superiores, el nuevo impuesto no los afecta de la misma manera por que el Impuesto Empresarial a Tasa Única siempre será igual o menor al Impuesto Sobre la Renta y debido al sistema de acreditamientos que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece se pagará el que mayor recaudación genere, así que los grandes contribuyentes solo pagan ya sea el Impuesto Empresarial a Tasa Única o el Impuesto Sobre la Renta, por el contrario los pequeños contribuyentes pagarán ambos y el incremento en proporción al pago será mayor. Claramente con este nuevo impuesto se ha perdió todo sentido de proporcionalidad y equidad por lo que es violatorio de estas garantías, el presente cuadro explica de manera grafica esta situación, presentada en el ejercicio fiscal anterior entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta:

AÑO	CONCEPTO	BASE GRAVABLE (MENOS GASTOS)		
		TASA 16.5%		
		2007	2008	
I N G R E S O	M	BASE GRAVABLE (MENSUAL)	5000	5000
	E	IMPUESTO POR PAGAR ISR	\$260.00	\$333.00
	N	IMPUESTO POR PAGAR IETU	NO APLICA	\$825.00
	O	IMPUESTOS MAYOR A PAGAR	\$260.00	\$825.00
E S T A D O	M	BASE GRAVABLE (MENSUAL)	25,335	25,335
	A	IMPUESTO POR PAGAR ISR	\$3,506.00	\$4,180.00
	Y	IMPUESTO POR PAGAR IETU	NO APLICA	\$4,180.00
	O	IMPUESTOS MAYOR A PAGAR	\$3,506.00	\$4,180.00
COMPARACIÓN				
IMPUESTO A PAGAR EN EL 2007 (ISR)		\$260.00	\$3,506.00	
IMPUESTO A PAGAR EN EL 2008 (IETU)		\$825.00	\$4,180.00	
INCREMENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO		565	674	

Las tasas altas son incompatibles con las exigencias de la competitividad y productividad que impone la globalización económica y recaerán, en especial, sobre los contribuyentes cautivos, quienes al percibirse como objeto de un tratamiento fiscal injusto buscan también evadir o eludir las cargas impositivas. Para el legislativo no fue mejor opción considerar la elevación de las tasas en los impuestos ya existentes, pues como se ha señalado, las tasas más altas inhiben en mayor proporción el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incentivan la mayor elusión y evasión fiscales, desalientan la actividad productiva y a la postre, en lugar de producir mayor recaudación deja como saldo una caída en los ingresos tributarios, además de un severo deterioro en el tejido social y en la relación entre el Estado y los ciudadanos. Motivo por el cual el constituyente optó por la creación de un nuevo impuesto en lugar de elevar las tasas impositivas, sin embargo y a la luz de esta investigación, no cabe duda que la inconstitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única estriba en la concurrencia de éste con el Impuesto Sobre la Renta, lo que ocasiona que por más mínima que sea la tasa del impuesto aunado con la complejidad del Impuesto Sobre la Renta, la combinación de estos es inequitativa debido a la carga que representa para los contribuyentes afectados

por el pago de ambos, sin considerar el exorbitante y ruinoso desgaste de la fuente de riqueza gravada por estos que a la postre la lesionan y extinguen afectando la economía nacional.

Debido al vigente sistema fiscal, muchos contribuyentes han podido escapar parcialmente de la carga que implica el Impuesto Empresarial a Tasa Única, gracias a la gran cantidad de tratamientos especiales y exenciones que tiene este gravamen como lo son los créditos fiscales por ventas a plazo, exenciones en el sector agropecuario, para los sindicatos obreros, partidos políticos, asociaciones y el sistema de acreditamientos contra el Impuesto Sobre la Renta, a pesar de que este impuesto buscaba disminuir las deducciones y exenciones al máximo para evitar esta práctica. Por lo que el Impuesto Empresarial a Tasa Única ha perdido contundencia en su recaudación precisamente por estos tratamientos especiales, según datos oficiales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se calcula que para el presente 2009 los ingresos recaudados por el Impuesto Empresarial a Tasa Única alcanzarán los 55 mil 408 millones de peso M/N, sin embargo los menores recursos no captados por los tratamientos fiscales especiales serán superiores al 61% de lo recaudado, por lo que este impuesto resulta ineficiente a razón de la finalidad por la que fue creado.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única por sí mismo, como lo señala la exposición de motivos, ha resultado benéfico para otras naciones que además de aplicar este impuesto lo complementan con un sencillo impuesto indirecto, sin embargo y a pesar de los beneficios por su tasa baja y su amplia base gravable, en México no ha generado buenos efectos, lo que se ha demostrado con la oposición que los contribuyentes han manifestado a través de recursos jurídicos como el *juicio de amparo* y múltiples marchas en contra de este impuesto, exigiendo su abrogación por su evidente inequidad y desproporcionalidad. El Impuesto Empresarial a Tasa Única entre sus desventajas contempla la falta de equidad por su tasa proporcional y no progresiva ya que a diferencia del Impuesto Sobre la Renta no toma en cuenta la capacidad económica del causante para gravarlo.

En virtud de esta problemática, lo adecuado sería:

- ✿ Reformar el Impuesto Sobre la Renta de manera que éste resulte flexible para favorecer el aumento de la recaudación, con la correcta aplicación de los instrumentos para la reducción de la base gravable, que la misma ley ya contempla, en pocas palabras, adoptar un Impuesto Sobre la Renta de Tasa Única Progresiva.

Algunos autores como Flores Zavala, consideran al Impuesto Sobre la Renta como uno de los impuestos más cercanos a la perfección, en virtud de que grava todo el ingreso de manera directa, obligando al sujeto pasivo con el fisco a través del principio de residencia y aplicando tarifas progresivas que tienden a sujetarse al principio de proporcionalidad y equidad tributaria además de aplicar exenciones en atención a la necesidad económica del país y deducciones personales que atienden a erogaciones que inciden en la capacidad económica del contribuyente. No obstante esto, a mi juicio y a razón de esta investigación, la homogenización de criterios entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta sería una opción integral para solucionar la *dobles imposición interna* generada por la incidencia de ambos impuestos, del mismo tipo, sobre el mismo objeto gravable y el mismo sujeto pasivo, de la siguiente manera:

Siendo el Impuesto Sobre la Renta un impuesto muy completo, con un *sistema de deducciones y exenciones*, que lejos de ser infuncional, es un sistema adecuado para regular el flujo de recaudación, si se aplica de manera correcta como la naturaleza de estas *medidas de reducción de la base gravable* lo exige para su aplicación, se evitaría la práctica viciosa que el contribuyente a generado alrededor de estas evadiendo el pago de contribuciones. Las exenciones y deducciones son instrumentos adecuados para reducir la base gravable de cualquier impuesto, analizado y estudiado doctrinariamente por grandes exponentes del derecho fiscal, su función radica en coadyuvar a aumentar y graduar la recaudación tributaria en base al requerimiento del gasto público de cada Nación, por lo que su correcta aplicación en el Impuesto Sobre

la Renta enmendaría la deficiente recaudación tributaria que se ha presentado en los últimos años, este sistema permite aumentar o disminuir la recaudación dependiendo de las necesidades específicas del momento. En virtud de esto, no sería necesaria una tasa mínima como la del Impuesto Empresarial a Tasa Única ya que se puede regular el impacto de la tasa y tarifas del Impuesto Sobre la Renta a través de las *medidas de reducción de la base gravable*;

En cuanto a la *base gravable*, resulta más adecuada la establecida por el Impuesto Sobre la Renta ya que grava en general toda fuente de riqueza obtenida por el sujeto pasivo sin importar la actividad de la que se obtenga, siempre que sea lícita.

La *tarifa progresiva* del Impuesto Sobre la Renta lo hace más equitativo y apegado a la proporcionalidad ya que afecta al contribuyente en razón del aumento o disminución del ingreso obtenido, sin embargo solo aplica este tipo de tarifa a las personas físicas y una tarifa proporcional a las personas morales, en cuanto a este punto, el Impuesto Empresarial a Tasa Única hace a bien establecer una tarifa única para todos los sujetos, así también las personas morales tributarían en razón del aumento o disminución de su riqueza generada, estableciendo de la misma manera una tarifa progresiva que atendiera a su capacidad tributaria.

- 🇲🇽 La política mexicana sin duda es de las instituciones más viciadas a nivel Nacional, atendiendo a esto, otra reforma fiscal trascendental en mira de abrogar el Impuesto Empresarial a Tasa Única podría ser un proceso lento y polémico, en todo caso la derogación de toda disposiciones relativas a las personas físicas y morales que se dediquen a la enajenación de bienes, uso o goce temporal de bienes y la prestación de servicios independientes contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de manera que solo una ley grave estas actividades para así no menguar la misma fuente de riqueza. Sin embargo y a pesar de que con ésta medida se eliminará la *dobles imposición* que actualmente afecta a estos contribuyentes, no hay que olvidar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única carece de equidad

por que no contempla la capacidad económica de los causantes por no aplicar tasas progresivas, sino proporcionales, que son las que subsanan esta violación a la garantía constitucional de equidad y proporcionalidad.

- 🍷 En cuanto hace a la doble *imposición interna*, propongo que sea regulada expresamente y prohibida por la Constitución Política, en base a alguno de los mecanismos que evite esta practica y que a la vez se fomente la distribución equitativa de los ingresos públicos entre los tres niveles de gobierno, es más, que expresamente se prohíba la doble imposición dentro de un mismo nivel de gobierno, con la ayuda de medidas como la como la subvención, la coordinación hacendaria integral, la coordinación recaudatoria, o incluso estableciendo parámetros sobre la potestad tributaria normativa sobre los tres niveles de gobierno, entre ellos e internamente en ellos.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- En conclusión, todo contribuyente está obligado a tributar de acuerdo a su riqueza, ingreso o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no gocen de bienes o recursos queden liberados de dicha obligación como parte de la justicia fiscal, ya que la excesiva contribución molesta e irrita al particular, desilusionándolo y orillándolo a evadir sus obligaciones tributarias, lo que es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos del contribuyente y de la fuente de riqueza gravada excesivamente por la desproporcionalidad impositiva sobre la misma fuente, lo que es ilegal y violatorio a la garantía constitucional de proporcionalidad.

SEGUNDA.- Los impuestos directos sujetan a las personas físicas sobre el producto de su trabajo, capital y sobre los ingresos derivados de la combinación de estos en una empresa, lo que tiene el efecto de reducir los recursos en manos de los particulares y restringir el poder de compra de los contribuyentes al aplicarse de manera general a todos los ingresos e incluso también sobre los que son ahorrados y pueden ser invertidos. Al ser establecidos con tasas altas se vuelven inequitativos por que los contribuyentes afectados presentan una mayor propensión al consumo, así que los priva hasta de lo necesario para la conservación de su nivel de vida, lo que también pasa cuando una misma fuente impositiva se le satura de gravámenes.

La sola existieran de impuestos directos es muy pesadas, debido a las exenciones de los mínimos de existencia que aplican, por lo que combinar impuestos directos e indirectos da mejor resultado al sistema financiero mexicano, sin embargo deben prevalecer los directos.

TERCERA.- Todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderados por cuotas o tarifas livianas y con una tendencia progresiva, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores y que no pague nada el que no tiene para aportar al fisco, por eso las *exenciones* a la obligación contributiva son de vital importancia para nuestro sistema tributario.

CUARTA.- La equidad significa que el impacto sea el mismo para todos aquellos colocados en la misma circunstancia, el impacto que tiene el gravar al contribuyente sobre la misma fuente de riqueza es inequitativo por la disminución que ese ingreso sufre respecto de otros. El que dos impuestos emitidos por el mismo orden de gobierno graven el mismo objeto es el problema que se presenta al coexistir en el mismo ámbito territorial y temporal el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta, ya que como se ha analizado, ambos son impuestos directos que gravan los mismos objetos de riqueza y a los mismos sujetos pasivos, de tal manera que para poder atenuar su impacto se emplea un complicado sistema de acreditamientos entre ellos, parecido al que se usaba en el Impuesto al Activo (IMPAC) que también era un impuesto mínimo del Impuesto Sobre la Renta, no obstante el impacto que tiene la combinación de ambos sobre el contribuyente, gracias a la base amplia del Impuesto Empresarial a Tasa Única y su mínimo de deducciones, hace lesiva la tributación para el contribuyente y desgasta la fuente de riqueza lo que hace que esta doble imposición sea inequitativa y por tanto inconstitucional.

QUINTA.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un impuesto mínimo respecto al Impuesto Sobre la Renta, como lo era el Impuesto al Activo, lo que se reafirma con su abrogación al entrar en vigor el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

SEXTA.- La equidad es el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, el sistema de acreditamientos entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta es inequitativo pues el contribuyente que gana menos es fuertemente gravado en comparación al contribuyente con mayor ingreso, por tal es violatorio de tal garantía.

SÉPTIMA.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como garantía, aunque no esté dentro de tal capítulo, la equidad tributaria, la que ha sido definida y reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

OCTAVA.- Como limitación al principio de equidad, deben ser tratados igual a los iguales y desigual a los desiguales, así que las figuras que reducen la base impositiva fungen como mecanismos que permiten una mayor equidad entre los contribuyentes de un mismo impuesto, debido a esto, el Impuesto Empresarial a Tasa Única por reducir las deducciones y exenciones para compensar las existentes en el Impuesto Sobre la Renta, es inequitativo ya que por su misma naturaleza las figuras que coadyuvan a la reducción de la base impositiva se modifican en razón de las necesidades de recaudación del momento para evitar aplicar más impuestos, como lo es el Impuesto Empresarial a Tasa Única, para subsanar la deficiencia recaudatoria ocasionada por la aplicación viciosa de estas figuras en el Impuesto Sobre la Renta. De esta manera el fisco obtendría mayor ingreso en compensación a la disminución que este observo debido a la reforma energética de Petróleos Mexicanos y el comercio informal.

Los mecanismos de disminución de la base gravable, es uno de los factores mas importantes para el manejo gradual de la recaudación tributaria, su aplicación hace equitativa una imposición, por lo que su carencia resulta inequitativa, de modo que al no estar comprendidos en una disposición legal, provoca un menoscabo en el patrimonio y por ende en el nivel de vida de los contribuyentes, que al no contar con este beneficio y al pagar reiteradamente dos impuesto sobre el mismo objeto y ejercicio, vulnera severamente la fuente de riqueza gravada. Los conceptos de capacidad contributiva y de la igualdad

en el sacrificio mínimo, explica los desgravamientos que concede el Poder Legislativo por cargas familiares, para algunos ahorros.

NOVENA.- La imposición múltiple se puede atenuarse, más no solucionar, con la deducción o acreditamiento de los impuestos previamente cubiertos, como ya se analizó al hablar del acreditamiento del Impuesto Empresarial a Tasa Única, además de que las deducciones proporcionan al sistema fiscal un margen de flexibilidad para ajustarse a las necesidades de la recaudación cuando es necesario incrementar el volumen de esta, como es el caso de México, y por razones públicas y sociales no fuese conveniente aumentar los impuestos existentes o crear nuevos tributos, se obtiene el mismo resultado en el rendimiento de la recaudación reduciendo el monto o número de las deducciones.

DÉCIMA.- El resultado de instaurar dos impuestos del mismo tipo, como lo es el Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto Sobre la Renta, es una serie de efectos desfavorables para la economía nacional. El Impuesto Empresarial a Tasa Única al gravar a los empresarios por una segunda vez, por los ingresos anteriormente gravados por el Impuesto Sobre la Renta, orillan al empresario, que a sabiendas de que parte de sus utilidades obtenidas serán absorbidas por los impuestos, a reducir su producción, lo que por regla general de la economía, producirá un aumento en los precios, el inversionista preferirá conservar sus bienes en efectivo y bienes seguros y dejará de instalar empresas y las existentes no crecerán; al gravar por segunda vez al salario, obligará a que el patrón aumente el salario lo que se verá reflejado en el encarecimiento de productos y servicios o, de lo contrario, la disminución en la adquisición de bienes y servicios debido al gravamen impuesto a éstos; y al gravar por segunda ocasión el producto del capital, afectará la proliferación de fondos disponibles para la inversión, sin embargo como la utilidad derivada de capital es la que permite mantener el nivel de vida, no su acumulación, el impuesto actuará como freno al desarrollo económico-social.

DÉCIMA PRIMERA.- El principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir

de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica y por tanto es inconstitucional, ya que la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a éste 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.

DÉCIMA SEGUNDA.- El resultado de agotar una fuente de riqueza es, que limita la inversión tanto de las empresas que producen artículos abundantes e innecesarios, que son los que mantienen la inflación, como también la de las empresas que producen bienes escasos o de consumo básico, que son antinflacionarias, la solución de éste problema es la aplicación de créditos y deducciones más permisivas, a las empresas de este último caso, lo que contravendría la idea de intensificar la recaudación, ya que como se mencionó con antelación, es más fácil disminuir las deducciones y los gravámenes de los impuestos ya existentes que crear nuevos impuestos en los cuales debe aplicarse nuevas deducciones y exenciones.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Décima octava edición, Colección Textos Universitarios, Ed. Themis, México, 2004. Pp. 461

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, decimoquinta edición, Ed. Porrúa, México, 2002. pp. 1065

CABANELLAS DE LA TORRE, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, “nueva edición actualizada, corregida y aumentada por CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo”, Undécima edición, Ed. Heliasta S. R. L., Argentina, 1993. pp. 422

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, 2da edición, Ed. IURE editores, México, 2003. Pp 423

CARRASCO IRIARTE, Hugo, UNAM. Derecho Fiscal I, tercera edición, Ed. IURE, México, 2004. PP. 425

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Ed. UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas \ Dirección General de Publicaciones, México, 1972. Pp. 200.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, “Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica”, Ed. ediciones fiscales ISEF, México, 2002. Pp 84

DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, México. Pp. 331.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3ra edición, Ed. Limusa, México, 1998. Pp 219

DOMINGUEZ MOTA, Enrique et. al., Impuestos, “Obra para Cátedra Universitaria”, Ed. Docal Editores S A, México, 1976. Pp. 13.

Enciclopedia Jurídica OMEBA, Ed. Bibliográfica argentina, Tomo X, Argentina, 1969.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, “Los Impuestos”, vigésimo quinta edición, Ed. Porrúa, México, 1984. Pp. 525.

GARCÍA BUENO, Marco César et al, Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: La capacidad contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad tributaria, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2007. p 22

GARCÍA CARRASCO, Patricia, “El nuevo sistema de tributación para las Sociedades Cooperativas de Producción, el régimen de flujo de efectivo y de reinversión de utilidades ¿viola la garantía de equidad tributaria?”, Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 397, 1 de marzo, 2006.

MARGÁIN, Hugo B. El sistema tributario, “México. 50 años de Revolución”, Tomo I, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1961

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luís, Derecho Fiscal Mexicano, 3ra edición, Ed. Talleres de lito-impresos finos. México, 1965. Pp. 346.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, “Los impuestos, el presupuesto, la ley de ingresos, la cuenta pública, los empréstitos, ESTUDIO CONSTITUCIONAL”, 1er edición, Ed. Porrúa, México, 1998. PP. 285

PONCE GÓMEZ, Francisco *et. al.* Derecho Fiscal, 11ª edición, Ed. Limusa, México, 2007. Pp 417

PORRAS Y LÓPEZ, Armando, Derecho Fiscal, “Aspecto Jurídico-Contable”, Ed. Textos Universitarios S. A., México, 1970. pp. 332

RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo. Política e Impuestos, “Visión Histórica”, 1er. edición, Ed. Miguel Ángel Porrúa, México, 1989

RÍOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 2007. Pp 1 – 477.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, Ed. Porrúa, México, 2007. Pp 483 – 669.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Ed. Oxford university press, México, 1999. p 65

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999. Pp 583

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, 2da edición, Ed Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988. Pp 861.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, séptima edición, Ed Cárdenas Editores y Distribuidor, México, 1986. Pp. 549.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 6ta edición, Ed PAC SA de CV, México, 1999. Pp. 203.

SCHMÖLDERS GÜNTER. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. IV, Tr. Allgemeine Steverlehre, Teoría General del Impuesto serie IV, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962

ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. Sistema Tributario en México, Ed. Porrúa, México, 2005. PP. 219

ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, José. Derecho Fiscal, 3ª edición, Ed. Estades artes gráficas, Madrid, 1958

FUENTES HEMEROGRÁFICAS

MATUS PACHECO, Gustavo. “Evolución y perspectivas del Sistema Tributario Mexicano”, El Economista Mexicano, volumen XII, número 5, Ed. Colegio Nacional de Economistas, México, Sep-Oct. 1979. pp. 139

SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge, “IETU: el acreditamiento inverso, situaciones transitorias, devolución del impuesto al activo y otros temas”, Nuevo Consultorio Fiscal, 1º quincena de Nov. 2007, número 437, Ed. fac. de contaduría y administración, UNAM, PP. 5-16

FUENTES LEGISLATIVAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Vigente

Código Civil Federal, Vigente

Código Fiscal de la Federación, Vigente

Iniciativa de Decreto por el que se Expide la Ley del Impuesto a Tasa Única. Vigente

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 Y 107 de la Constitución, Vigente

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Vigente

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Vigente

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Vigente

Ley Federal de Derechos, Vigente. Vigente

FUENTES JURISPRUDENCIALES

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, Tesis Aislada, Materia Constitucional-Administrativa, Página 9, No. 189285, PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, Tesis 1a. LXXXI/2004, Pág. 201, No. 181034, RENTA. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN III, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE OBLIGA A LOS CAUSANTES QUE OBTENGAN INGRESOS ANUALES SUPERIORES A TRESCIENTOS MIL PESOS A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Apéndice de 1995, Tercera Sala, Octava Época, Jurisprudencia 274, Pág. 255, No. 389727, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época, 199-204 Primera Parte, Jurisprudencia, Pág. 144, No. 232197, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Fuente Apéndice 2000; Instancia Pleno; Novena Época; Tesis Aislada; No. 901429; CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, Tesis: 1a. XL/2004, Pág. 419, RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS

POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Apéndice 2000 Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica, Sala Auxiliar, Séptima Época, pág. 713, No. 900602, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS-[TESIS HISTÓRICA]

Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte, Sexta Época, Primera Parte, XLVII, Pág. 38, Reg. No. 258163, IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.

Apéndice 2000 I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C., Pleno, Novena Época, Pág. 969, No. 902050, IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Segunda Sala, Quinta Época, Pág. 1163, IMPUESTOS, BASE DE LOS.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Pleno, Octava Época, Tesis: P./J. 25/91, Pág. 54, EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Quinta Época, Tesis 82, Pág. 58, IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Segunda Sala, Sexta Época, Pág. 52, EXENCIÓN DE IMPUESTOS. EQUIDAD Y

PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN. VARIACIÓN DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Pleno, Novena Época, Tesis: P. LXXVIII/96, Pág. 112, IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

Semanario Judicial de la Federación, Sala Auxiliar, Séptima Época, Tesis Aislada 187-192 Séptima Parte, Pág. 412, Reg. No. 245411, IMPUESTOS EN DOBLE TRIBUTACION. CONSTITUCIONALIDAD.

FUENTES ELECTRÓNICAS

IMPUESTUM. IETU, termina con situaciones cómodas para empresas: PAN. 25/02/2008. [en línea].

<http://www.impuestum.com/articulos/212.html?busqueda=Reforma+Fiscal>. 22 de junio de 2008. 11:45pm

INEGI. Producto Interno Bruto en México

Durante el Cuarto Trimestre de 2008. febrero de 2009. [en línea]. Disponible en <http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/espanol/prensa/Boletines/Boletin/Comunicados/PIB%20a%20precios%20constantes/2009/febrero/comunica.doc>. 13 de mayo de 2009 a 9:50pm.

JIMÉNEZ TREJO, Luis Alberto. Política fiscal entre 1823 y 1847, "Origen de un problema actual", Observatorio de la Economía Latinoamericana, N°. 99, 2008. [En línea] Texto completo 12 de Agosto de 2008, 9:45 pm, <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/mx/2008/lajt4.htm>

RAMÍREZ R., José Miguel. IETU, lo más cercano al IVA: analistas. 07/01/2008. [en línea]. Disponible en <http://www.impuestum.com/temas/179.html?busqueda=Reforma+Fiscal>. 22 de junio de 2008. 10:13pm

SAT. Pago del IETU. [en línea]. Disponible en http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/reforma2008/137_10644.html. 09 de septiembre de 2008. 08:08pm