



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO
EMPRESARIAL A TASA ÚNICA”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA
AYLED KATALINA PÉREZ BONILLA**

**ASESOR: MAESTRO ALFREDO PÉREZ
MONTAÑO**

Marzo 2010



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedico el presente trabajo y agradezco a:

Dios, por darme la fortaleza y la sabiduría para terminar mis proyectos.

Mis padres y mi hermano, que siempre me han acompañado sosteniéndome la mano en la trayectoria de este camino y, que por ellos me he convertido en lo que hoy por hoy soy. Por todo ello y más agradezco su apoyo incondicional.

Mi Alma Mater, que me vio crecer y madurar a lo largo de estos años de esfuerzo y aprendizaje y, que gracias a ella y a través de profesores y maestros pude florecer como persona y como individuo de una sociedad.

Mi esposo, que me ha apoyado en mi carrera profesional y que nos hemos fusionado en una sola persona, nuestro hijo, a quien de ahora en adelante dedico mis triunfos y victorias, empezando por este trabajo.

Mis compañeros de trabajo y amigos, a quienes conozco de años y que juntos hemos aprendido y madurado.

Y a todos los contribuyentes y abogados fiscalistas, que como la autora de este trabajo nos molesta que el sistema impositivo de nuestro país sea configurado sin el menor apego a nuestros principios más esenciales en materia tributaria, puesto que éste es un llamado de atención a los legisladores que, por disposición de nuestra Constitución Federal, tienen a su cargo el modelo del sistema tributario mexicano, procurando una justa distribución del ingreso, así como un reparto equitativo y proporcional de la carga tributaria, pues es el dinero de nuestros bolsillos el que financia este nuevo proyecto de gobierno denominado IETU.

“Por mi raza hablará el espíritu”

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ÍNDICE

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS.....8

1.1. Antecedentes en Europa

1.1.1. Feudalismo

1.1.2. Revolución Francesa

1.2. Antecedentes en México

1.2.1. Derecho Tributario de los Aztecas

1.2.2. Antecedentes del Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CAPÍTULO 2. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....27

2.1. Concepto

2.2. Ingresos del Estado

2.3. Contribuciones y Tributos

2.4. Potestad Tributaria

2.5. Obligación Tributaria

CAPÍTULO 3. EL IMPUESTO.....53

3.1. Definición

3.2. Principios

3.3. Características

3.4. Clasificación

**CAPÍTULO 4. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA LEY DEL
IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.....69**

- 4.1. Naturaleza y Características del Impuesto Empresarial a Tasa Única (coincidencia en su objeto y base con el Impuesto Sobre la Renta)
- 4.2. Carga Adicional
- 4.3. Proporcionalidad y Equidad Tributarias
- 4.4. Propuestas

Conclusiones.....103

Bibliografía.....108

INTRODUCCIÓN

A través del presente trabajo se realiza un análisis constitucional del denominado Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual formó parte de la reforma fiscal propuesta por el Ejecutivo Federal para el 2008.

El pasado 1° de Enero de 2008 entró en vigor la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única con el propósito de aumentar el número de contribuyentes eliminando los tratos preferenciales a ciertos grupos de contribuyentes, simplificar las reglas que determinan la base y el pago de la contribución, así como evitar la informalidad, la elusión e inclusive la evasión fiscal, según lo señala el Ejecutivo Federal en su Exposición de motivos.

Sin embargo, la urgencia del Gobierno Federal por fortalecer la recaudación proveniente del Impuesto al Valor Agregado, con una tasa única y ampliamente generalizada como ha sucedido en la Unión Europea, para la generación de ingresos públicos no petroleros no justifica la creación de contribuciones meramente recaudatorias que pasan por alto los principios de equidad y proporcionalidad que rompen los lineamientos sobre tasas bajas en igualdad de circunstancias.

Así, mediante este trabajo se estudia uno de los nuevos impuestos introducidos a nuestro sistema tributario mexicano, analizando la similitud del Impuesto Empresarial a Tasa Única con el Impuesto Sobre la Renta en cuanto a su objeto y base, con lo que se podrá determinar si el Impuesto Empresarial a Tasa Única es complementario del Impuesto Sobre la Renta.

Y lo más importante, se demostrará que la capacidad contributiva del sujeto pasivo no es respetada, una vez que sus ingresos son gravados primero por el Impuesto Sobre la Renta y después por el Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que genera una carga adicional para el contribuyente, teniendo como consecuencia un trato inequitativo entre iguales para efectos fiscales.

El presente trabajo se encuentra dividido en cuatro capítulos.

En el primero de ellos, denominado “*Antecedentes de los Impuestos*” se estudiará el nacimiento de los impuestos, los cuales datan desde las primeras civilizaciones registradas en la historia. Asimismo, se analizarán los antecedentes del derecho tributario en México, señalando aquellas disposiciones contenidas en diversos ordenamientos que precedieron al artículo 31º fracción IV de nuestra actual Constitución Política Federal.

Dentro del segundo capítulo llamado “*Actividad Financiera del Estado*”, se explica que, para satisfacer las necesidades colectivas es indispensable realizar gastos que deben ser cubiertos no sólo por un individuo, sino por la sociedad en general, siendo el Estado el encargado de satisfacer dichas necesidades, para lo cual hace uso de su poder tributario al establecer aquéllas contribuciones que sean necesarias para cubrir los gastos públicos que se generen, y así poder cumplir con esa finalidad; surgiendo con ello un vínculo jurídico-tributario entre el individuo que tiene a su cargo la obligación de cubrir dicha contribución y el Estado, que tiene el derecho a percibirlo.

El tercer capítulo que lleva por nombre “*El Impuesto*”, se encarga de definir dicho vocablo, el cual resulta de suma importancia para el estudio del presente trabajo. Dentro de este mismo apartado se establecen los principios, las características y la clasificación que revisten al impuesto, para de ahí partir a un análisis constitucional del impuesto materia de esta tesis.

En el cuarto capítulo denominado “*Análisis constitucional de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*” se hace una breve reseña de cómo surgió este nuevo impuesto, así como el Impuesto Sobre la Renta, dada la coincidencia que guardan entre sí ambos impuestos, analizando la naturaleza y características del IETU. Así mismo se estudia su coincidencia en cuanto a su objeto y base con el ISR, lo que genera una carga adicional para el contribuyente, pasando por alto los principios fundamentales que en materia tributaria deben ser respetados por los legisladores. Por último, en este mismo capítulo se hacen algunas propuestas para el mejor funcionamiento de esta nueva reforma fiscal.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. Los primeros ordenamientos tributarios existieron en Egipto, China y en el territorio comprendido entre el Éufrates y el Tigris (Mesopotamia).

Antiguamente, los impuestos se establecían a capricho de los soberanos; inclusive los grandes reyes babilonios, tras victoriosas campañas militares, erigían monumentos en los que se establecía en inscripciones que los vencidos debían pagar fuertes tributos. Por lo que, aquellos que tenían derecho a la ciudadanía romana estaban exentos de pagar tributos al Imperio, puesto que los pueblos sometidos los pagaban por ellos.

Uno de los tributos más antiguos y comunes de hace 5,000 años era la *prestación personal*, traducido en el trabajo físico que se obligaba a prestar para cubrir los impuestos a pagar; el cual subsistió en Europa hasta el siglo XIX.

Los impuestos en la antigüedad no tenían ni el más elemental principio de justicia, por el contrario, su establecimiento quedaba a merced del capricho de los soberanos.

1.1. Antecedentes en Europa

El sistema fiscal que prevalecía en Europa durante la Edad Media era anárquico, arbitrario, injusto e incluso inhumano. No obstante lo

anterior, dentro de esta época podemos encontrar varios antecedentes de los impuestos que actualmente integran diversos sistemas tributarios modernos.

Muchos de los tributos aún vigentes en nuestro régimen fiscal, tuvieron su inicio en los *censos*, *derechos* y *servidumbres* que percibían los señores feudales de la Edad Media, con las modificaciones que demandaban las crecientes necesidades económicas de la sociedad y del Estado según los tiempos que se vivían.

Feudalismo

Cuando en el siglo XI Europa fue dividida en grandes extensiones territoriales y sometida al dominio de un Señor Feudal, desapareció la figura del Rey.

Así pues, los grandes señores feudales heredaron del Rey el poder militar y las funciones judiciales, ejecutivas y administrativas.

Estos feudos se organizaban en tres jerarquías diferentes, en primer lugar se encontraba el **señor feudal**, le seguían los **vasallos** quienes le prometían lealtad y fidelidad y, por último estaban los **aldeanos** que se dividían en dos categorías: los **ingenuiles** considerados como hombres libres y los **siervos o esclavos** quienes realizaban los trabajos más viles.

Luego entonces, el señor feudal fijaba todos los derechos y las obligaciones que tenían cada uno de los miembros del feudo:

Vasallos.- Debido a la lealtad y fidelidad que le prometían al señor

feudal, tenían la obligación de acompañarlo y equiparlo para ir a la guerra, siendo ésta obligación una clara referencia de los impuestos de guerra actuales (*prestación personal*); también tenían el deber de aportar una cantidad de dinero cuando contraía matrimonio alguna de las hijas del señor, lo que se puede considerar como un antecedente de las partidas que actualmente otorgan algunos Parlamentos para ciertos eventos de las familias reales, por ejemplo en Inglaterra (*prestación económica*).

Dentro de este grupo social surge lo que podemos identificar como la primera reseña de los impuestos de traslación de dominio de predios, pues al momento en que el vasallo quería ceder sus tierras, debía obtener previamente la aprobación del señor feudal, haciendo pago de un impuesto.

Así, para el siglo XI, cuando dichas tierras pasaban por herencia a un menor, el señor respetaba dicha transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba tales tierras, quedándose con los frutos que éstas generaran y, una vez que el menor cumpliera la mayoría de edad, el vasallo heredero debía pagarle al señor un año de renta.

Ingenuiles.- Dado que éste ente social podía tener pequeños predios dentro del feudo, pagaban una contribución llamada **censo**, la cual consistía en una renta en metálico que tenían que realizar en proporción al tamaño de su predio, y en caso de que no cumplieran con ésta obligación eran sancionados con el despojo o la imposición de una multa. Ello resulta de gran trascendencia para los sistemas impositivos actuales, pues éste censo resulta ser el primer gravamen formal aplicado

a la propiedad raíz, mejor conocido en nuestros días como *impuesto predial*.

Otro gravamen a cargo de los ingenuiles era el **pecho o talla**, cuya denominación se debía a la marca que se hacía con un cuchillo en un pedazo de madera cuando éste había sido totalmente cubierto, con lo cual se podía demostrar que dicho gravamen había sido pagado, un claro ejemplo de lo que actualmente son las boletas o los comprobantes fiscales.

Éste gravamen era impuesto a cada familia varias veces por año, cuya cuota dependía del catastro de su inmueble; y si existía alguna inconformidad respecto del monto a pagar, la persona inconforme podía exigir que su cuota fuese comparada con la de otra persona que tuviera un inmueble con un catastro igual al suyo. Aquí podemos observar que desde ese entonces se establecía de alguna manera el principio de equidad tributaria, tratando igual a los iguales e incluso se respetaba la garantía de proporcionalidad, yendo acorde a la capacidad económica de cada contribuyente, existiendo ya en esa época una tarifa progresiva, aunque mínima, según el valor catastral basado en la fertilidad de las tierras.

Siervos.- Siendo éstos verdaderos esclavos, tenían la obligación de realizar los trabajos más duros, tales como cultivar las tierras del señor, cuidar sus viñedos, transportar productos y reparar la infraestructura del feudo.

También tenían la obligación de pagar impuestos, entre los que se encontraba un gravamen denominado **formariage o servidumbre**

matrimonial, que consistía en una cantidad muy elevada a pagar para poder contraer matrimonio con una persona que no perteneciera al feudo en que vivían. Sin embargo, si se casaban siervos del mismo feudo, el impuesto a pagar era menor.

En aquel entonces, el señor feudal también tenía derecho a heredar los bienes de los siervos, siempre y cuando éstos no tuvieran descendientes en línea recta (**impuesto de mano muerta**). A consecuencia de ello surge el **derecho de relieve**, por el cual los colaterales que no tenían derecho a heredar, podían pagar un rescate muy elevado para que el señor les autorizara quedarse con los bienes del siervo, antecedente de lo que hoy es el *impuesto sobre herencia* aplicado en países como los Estados Unidos de América.

Asimismo, el señor feudal también recibía participaciones generadas por la producción de los miembros del feudo.

De la misma manera se pagaban impuestos por la venta de los productos con los que se comerciaba en el feudo. Un claro antecedente de los impuestos fijados al consumo, siendo el más importante en nuestra actualidad el *impuesto al valor agregado*.

Los siervos eran obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial, así como pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada una de estas actividades un derecho en especie que recibía el nombre de “**banalidades**”.¹

¹ FLORES Zavala, Ernesto. “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”. Editorial Porrúa. Trigésima Cuarta Edición. México. 2004. Página 43.

También existían derechos por cortar leña en los bosques del señor, lo que podríamos llamar un indicio de los *impuestos forestales*.

De igual manera se cobraban derechos por cruzar puentes y ríos, así como por la circulación de caminos y por el tránsito por las puertas del feudo.

Por otro lado, encontramos el **derecho de naufragio**, el cual establecía que todos los restos de un naufragio que el mar arrojaba a las costas del feudo pertenecían al señor.

Tratándose del **derecho de peaje**, éste fue desapareciendo con el tiempo, convirtiéndose en verdaderos impuestos de importación y exportación con el propósito de proteger la economía de los feudos e incluso, en ciertas ocasiones, los señores llegaron a impedir el paso de las personas por caminos y ríos hasta en tanto no pagaran tales impuestos.

Con el tiempo, fueron desapareciendo los servicios de los vasallos, aldeanos, ingenuiles y siervos, los cuales fueron sustituidos por prestaciones en dinero, originando una infinidad de nuevos impuestos.

Revolución Francesa

Para el siglo XVIII la monarquía francesa había sufrido un gran deterioro financiero debido a los gastos excesivos producidos por los intereses de los préstamos que había contratado para enfrentar la Guerra de los Siete Años, para apoyar la Independencia de las Trece Colonias inglesas de Norteamérica, así como para mantener su ejército y su corte, lo cual generaba grandes déficits.

Así que, para poder pagar sus deudas y gastos, la monarquía exigió innumerables impuestos sobre el consumo, las tierras y la sal, entre otros. La nobleza y el clero estaban exentos.

Para solucionar la crisis económica que afectaba a toda Francia, los distintos ministros de Hacienda del rey Luis XVI habían insistido en aplicar una nueva política fiscal que extinguiera o igualara los impuestos para favorecer el libre comercio y estimular la producción. Sin embargo, la corte, la nobleza y la Iglesia se negaron a sujetarse a cualquier reforma que implicara renunciar a sus privilegios.

En virtud de la eminente bancarrota nacional y la oposición por parte de ciertos grupos a abandonar sus privilegios, Luis XVI se vio en la imperiosa necesidad de convocar a una Asamblea de Notables con el objeto de resolver los problemas económicos que afectaban a Francia. En esta se planteó que el clero y la nobleza pagaran impuestos, pero ambos grupos confirmaron su negativa de contribuir al gasto de la Corona Francesa.

Esto provocó molestia en el pueblo, quienes presionaron a la Asamblea para que eliminara los derechos feudales que tenía el Estado, y dio a conocer la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, proclamando la igualdad de todos los franceses ante los impuestos y estableciéndose que los campesinos podrían cubrir sus censos en doce anualidades, lo que hoy conocemos como pago en parcialidades.

Tal documento establece en su artículo 13 que *“para sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser repartida equitativamente entre los ciudadanos*

a tenor de sus facultades”.

Como se puede observar de la simple lectura de este párrafo, se define a la contribución como tal, señalándose que el fin fiscal de la misma debe ir dirigido al sostenimiento de la fuerza pública y los gastos de administración del Estado.

Del contenido de ese mismo artículo se desprenden los principios fundamentales que rigen a todo tributo: la garantía de equidad al decretar que la contribución debía ser común e igualmente distribuida; la de generalidad al determinar que se repartiría entre todos los ciudadanos, y por último la de proporcionalidad, pues tenía que realizarse en atención a las facultades de los contribuyentes.

Estos son principios que se encuentran plasmados dentro del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política Federal, mismos que analizaremos más adelante.

Por otra parte, el artículo 14 del mismo documento señala que *“todos los ciudadanos tendrán derecho a comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, a consentirla, a vigilar su empleo y determinar el reparto, el asentamiento, el alcance y duración de la misma”*, lo cual implicaba un medio de control que tenían los gobernados sobre sus gobernantes para asegurarse que efectivamente sus impuestos eran debidamente aplicados.

Así pues, podemos establecer a manera de conclusión, que el primer antecedente de los sistemas impositivos contemporáneos lo encontramos en los artículos 13 y 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y

del Ciudadano, producto de la Revolución Francesa, puesto que de dichos artículos se puede apreciar el inicio de una revolución impositiva y presupuestaria, al consolidarse la contribución como el medio para allegarse de los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público; no así tratándose del sistema feudal, ya que si bien es cierto numerosos gravámenes actualmente existentes tuvieron su origen en las diversas prestaciones que exigían los señores feudales, éste se trataba de un régimen autoritario y de esclavitud, donde los gobernantes utilizaban al impuesto como un medio de ingreso para ellos y no para el gasto público.

1.2. Antecedentes en México

El tributo en la sociedad mexicana nació de la actividad laboral, del estado al que pertenecía el individuo, de la tenencia de la tierra, así como de la guerra.

Así, tenemos que el primer antecedente tributario en México se presentó durante el Imperio Azteca, que dio lugar a una administración fiscal en especie, pues para la contribución del gasto público, en vez de dinero, las personas prestaban sus servicios o conferían los productos de su trabajo para sufragar las necesidades de la comunidad, lo cual dejaba fuera de contexto la existencia de una moneda.

Los aztecas debían entregar como tributo a sus soberanos: cigarros, bolas de caucho para el juego de la pelota, águilas, serpientes como alimentos

de las reales pajareras y anualmente cierto número de adolescentes, a quienes por motivos religiosos se les arrancaba el corazón.

Derecho tributario de los aztecas

Pues bien, todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a contribuir con los impuestos, excluyendo a los dignatarios, sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. Los agricultores entregaban parte del producto de su trabajo, y los comerciantes y artesanos objetos propios de su oficio.

En aquel entonces, era costumbre de los gobiernos indígenas imponer tributos a los pueblos derrotados, y el Imperio Azteca no era la excepción, pues a pesar de que las tribus vencidas mantenían su autonomía local estaban obligadas a pagar un tributo anual.

Todos los tributos captados por el Imperio se repartían entre los miembros de la “**Triple Alianza**”, la cual se encontraba integrada por Tenochtitlán, Texcoco y Tlacopan, con tributos adicionales al primero de ellos (Código Mendoza).²

Los calpixques se encargaban de la recaudación de los tributos, los cuales eran depositados en los almacenes públicos, llevando un registro de los mismos, así como de las riquezas de dichos almacenes. También vigilaban la distribución de la propiedad comunal y realizaban las visitas a los pueblos vecinos para vigilar el cobro de los impuestos. Un mal

² KRICKEBERG, Walter. “*Las antiguas culturas mexicanas*”. Fondo de Cultura Económica. Décima Segunda Edición. México. 2003. Página 62.

desempeño de sus funciones era castigado con la muerte.

El pueblo azteca fue una de las culturas mexicanas más dominantes, que sometió a muchas tribus, pero fue su mala organización política la que impidió lograr gobernar a los pueblos conquistados.

La evidente división entre las provincias de la región, facilitó la invasión de los españoles en tierras mexicanas.

Así pues, al mismo tiempo en que Hernán Cortés conquistaba la Ciudad de México, imponía a los indígenas de algunos pueblos próximos a la capital azteca tributos ordinarios.

Antecedentes del Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En nuestro país, la fuente principal de donde emana todo impuesto es la ley, en particular el contenido de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, que dispone la obligación de contribuir para el gasto público con el propósito de que el Estado cuente con los medios necesarios para cumplir con las tareas que tiene encomendadas. El cumplimiento de este deber se traduce en el pago que el causante debe realizar en favor del Estado por haberse ubicado en la situación de hecho o de derecho señalada por la norma tributaria como generador del crédito fiscal.

A lo largo del tiempo, en nuestro país han surgido diferentes ordenamientos que contienen distintas disposiciones relativas a los

tributos que en ese entonces eran o debían ser cubiertas por los contribuyentes, según las necesidades que en cada época se vivían.

a) Declaración Segunda del Bando de Miguel Hidalgo.

Después de que Hidalgo se levantara en armas proclamando la guerra de Independencia, el 6 de diciembre de 1810 promulgó un Bando en la ciudad de Guadalajara, en cuya declaración segunda se establecía:

“2ª Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía”³

De lo anterior, debemos subrayar la clara intención de extinguir los tributos especiales que pagaban las castas y los indios a la Corona Española.

b) Punto 22 de los Sentimientos de la Nación.

Este documento señalaba en su punto 22:

“22. Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados”

³ TENA RAMÍREZ, Felipe. “Leyes Fundamentales de México 1808-1982”. Editorial Porrúa. Segunda Edición. México. 1982. Página 22.

De este párrafo podemos observar la preocupación que existía por parte de los revolucionarios con relación a los innumerables gravámenes impuestos en aquella época al pueblo, por ello consideraron que debían ser reducidos.

Incluso, a pesar de estar el país en conflicto, estimaban que un 5% sobre las ganancias de los individuos, así como su buena administración era suficiente para sufragar el gasto público. En nuestros días, conforme a varios criterios emitidos por nuestro más alto Tribunal es necesario demostrar que un impuesto es ruinoso para decretar que es desproporcional, ello sin mencionar la pésima administración de los ingresos por parte de nuestros gobernantes, lo cual evidentemente genera excesivas cargas tributarias.

c) Artículos 36 y 41 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814.

Dicho Decreto fue aprobado en Apatzingán el 22 de Octubre de 1814, pero careció de vigencia.

En su capítulo denominado de la Igualdad, Seguridad, Propiedad y Libertad de los ciudadanos señalaba el artículo 36 lo siguiente:

“ART. 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”

Y como obligaciones de los ciudadanos se describían las siguientes:

“ART. 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera

sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”

Respecto de ambos artículos podemos decir que efectivamente las contribuciones no pueden ser consideradas como extorsiones, pero tampoco deben entenderse como donaciones, pues los tributos tienen como característica fundamental la coercibilidad.

d) Artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 1822.

En 1822 la Junta Instituyente, convocada por el emperador Iturbide, formuló un proyecto de reglamento político para el imperio naciente, el cual señalaba en su artículo 15:

“ART. 15.- Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”

Aunque este ordenamiento no se aplicó de manera inmediata, debido a la proclamación del triunfo de insurrección de Santa Anna, debemos señalar que por primera vez se establece expresamente en nuestro sistema jurídico el principio de proporcionalidad en materia de impuestos. Lo que significa que las personas debían pagar sus impuestos en atención a su capacidad económica. De ahí la importancia de este artículo.

e) Base Primera del Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana de 1823.

En 1823 a propuesta de Bocanegra, la Asamblea formuló inmediatamente las bases constitucionales, las cuales fueron fechadas el 16 de mayo de ese mismo año.

La base primera establecía:

“BASE 1ª. La nación mexicana es la sociedad de todas las provincias del Anáhuac o N. España, que forman un todo político.

Los ciudadanos que la componen tienen derechos y están sometidos a deberes.

... Sus deberes son: ...4. Cooperar al bien general de la nación”

Como podemos observar, dicha base no hace referencia a ninguna garantía tributaria, sino que únicamente menciona una obligación genérica de cooperar al bien general de la Nación.

f) Artículo 10 del Proyecto de Reforma a la Leyes Constitucionales de 1836.

Comenzó el año de 1840 en medio de grandes polémicas acerca de las reformas constitucionales, estallando en la capital de la República un movimiento federalista.

Presionada la Cámara de Diputados por estos acontecimientos, se ocuparon del estudio de las reformas de 1836, para lo cual tomó en

cuenta el Proyecto de Reforma que había presentado una comisión formada por los mismos diputados.

Este Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, sobresale en materia tributaria, pues es precisamente dentro de este documento donde se plasma por primera vez la garantía de legalidad.

“ART. 10.- Son obligaciones de los mexicanos:

... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

Así pues, ya en ésta fracción se especifica que las contribuciones tienen que estar debidamente establecidas en la ley (*principio de legalidad tributaria*).

g) Artículo 4º del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de 1856.

Dicho artículo señala que:

“ART. 4º.- Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República”

Consecuentemente, tenemos que este ordenamiento sólo gravaba los bienes raíces, el comercio y la industria.

h) Artículo 36 del Proyecto de la Constitución Política de 1857.

“ART. 36.- Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Resalta la estrecha relación que guarda la redacción de este artículo con el texto vigente de la Constitución, delimitándose ya claramente las tres garantías tributarias más importantes: proporcionalidad, equidad y legalidad.

i) Artículo 31 de la Constitución Política de 1857.

El 5 de febrero de 1857 se promulgó una nueva Constitución de carácter eminentemente liberal, democrático e individualista, salvaguardando los derechos del individuo con el juicio de amparo.

El artículo 31 de dicha Constitución, basado en el artículo 36 de su proyecto, es el modelo de nuestra constitución actual en materia tributaria, aunque con dos omisiones relevantes: primero, no incluir al extranjero residente en el país como sujeto obligado al pago de impuestos; y segundo, no mencionar la obligación de contribuir para el gasto público del Distrito Federal a cargo de sus residentes.

“ART. 31.- Es obligación de todo mexicano:

... II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y

municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

j) Artículos 54, 59, 72 y 73 del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de Maximiliano en 1865.

Maximiliano de Hasburgo expidió el 10 de abril de 1865 el “Estatuto Provisional del Imperio Mexicano”, el cual careció de vigencia y validez jurídica. No instituía un régimen constitucional, sino un sistema de trabajo para un gobierno, en el que la soberanía se depositaba íntegramente en el Emperador.

Los artículos más relevantes de este Estatuto para nuestro estudio son los siguientes:

“ART. 54.- Los mexicanos están obligados a defender los derechos e intereses de su patria.

ART. 59.- Todos los habitantes del Imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

ART. 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.

ART. 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.”

Lo más destacado en estos artículos es el hecho de que se introduce por primera vez el principio de vigencia anual de las leyes fiscales; sin

mencionar que, pese a la forma de gobierno que existía en aquel entonces, se reconocen los principios de generalidad y legalidad en el pago de impuestos.

Podemos observar de todos estos antecedentes que todavía hasta el siglo XIX los impuestos fueron concebidos con fines meramente recaudatorios.

CAPÍTULO 2. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Desde que florece la vida del hombre en sociedad, surge el imperativo de satisfacer las necesidades de tipo colectivo, que para ser atendidas requieren de gastos que deben ser cubiertos, no sólo por un individuo sino por toda la comunidad, siendo el Estado el ente encargado de satisfacer estas necesidades colectivas, procurándose de los medios necesarios para cubrir esos gastos, naciendo así los *servicios públicos*.

En un principio, el Estado fue concebido como el medio idóneo para proveer al hombre de todo aquello que le fuera difícil de conseguir pero necesario para subsistir.

De ahí, la importancia de que el Estado realice diversas actividades para poder llevar a cabo los cometidos que la misma sociedad le demanda, según la época que vive.

Ahora bien, para que el Estado pueda realizar esta tarea, nuestra Carta Magna lo reviste con una facultad económica-coactiva, que hace efectiva con el propósito de exigir por sí mismo en uso de su autoridad y, no de manera voluntaria sino de forma obligatoria, el pago de cantidades que él mismo establece como créditos a cargo de la sociedad.

En esa virtud, la Actividad Financiera del Estado puede ser abordada desde dos aspectos: el *público* y el *privado*, que resultan ser complementarios, pues es a través de la combinación de ambos que se logra una mayor y mejor satisfacción de las necesidades colectivas. En el primer caso se manejan ingresos, así como gastos sociales realizados por

el Estado, para lo cual este sector se allega de los recursos públicos económicos conocidos como *contribuciones, ingresos derivados de financiamientos*, por ejemplo *los empréstitos*, además de la *explotación y el aprovechamiento de sus bienes patrimoniales*; dicha actividad resulta fundamental para cubrir el gasto público con la finalidad de materializar las atribuciones que revisten al Estado, tales como la educación pública, la seguridad social, la construcción de obras, la salud pública, la prestación de servicios, entre muchas otras.

Por otro lado, el sector privado tiende a la solución de necesidades públicas relativas, vinculadas al progreso y bienestar social, pero desde luego bajo control estatal.

La Actividad Financiera del Estado va más allá de una Ley de Ingresos y un Presupuesto de Egresos, pues resulta ser el pilar de un sano desarrollo económico, y para ello debe crear estrategias para la creación y consolidación de un sistema tributario acorde a las necesidades de la sociedad, así como impulsar una adecuada política de estímulos fiscales; ello sin que se establezcan cargas tributarias excesivas, arbitrarias o desproporcionadas.

2.1. Concepto

Con el propósito de tener una noción más clara de esta actividad, Mayolo Sánchez Hernández señala que es preciso analizar cuatro

elementos esenciales relacionados entre sí: **necesidad pública, recurso público, gasto público y servicio público.**⁴

La **necesidad pública** es aquella que surge como consecuencia de la convivencia del hombre en sociedad, cuya satisfacción se logra a través de la intervención del Estado.

Así pues, ante esta labor y para que el Estado se encuentre en aptitud de satisfacer todas las necesidades colectivas, debe elaborar un marco normativo que regule la acción gubernamental.

Respecto del denominado **recurso público**, podemos decir que se encuentra constituido por los ingresos que el Estado obtiene de la explotación de sus bienes patrimoniales, del patrimonio de los particulares y del ejercicio del crédito público. Con este elemento, el Estado puede cumplir con los fines que tiene a su cargo.

Por **gasto público** debemos entender toda erogación que el Estado realiza para satisfacer las necesidades económicas de la comunidad.

En cuanto al **servicio público**, éste puede definirse como la actividad que realiza el Estado a través de uno de sus elementos: el gobierno, que tiene como objetivo la satisfacción de las necesidades públicas.

Ahora bien, tomando como base las definiciones referidas con anterioridad, podemos establecer que la Actividad Financiera del Estado es aquella que se desarrolla a través de la captación de los recursos

⁴ SÁNCHEZ Hernández, Mayolo G. “*Derecho Tributario*”. Tomo I. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Tercera Edición. México. 2002. Página 3.

necesarios para estar en posibilidad de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas que tiene a su cargo, mediante la prestación de los correspondientes servicios públicos.

De dicho concepto se desprende que la Actividad Financiera del Estado consta de tres momentos:

a) Obtención de ingresos.

Estos pueden originarse a través de la ejecución de actos regulados dentro del marco del Derecho Privado, por ejemplo los que el Estado obtiene por la explotación de sus bienes patrimoniales; o bien, por actividades realizadas dentro de la esfera del Derecho Público, como aquellos ingresos que percibe por concepto de tributos o en calidad de préstamos, tanto internos como internacionales (deudas públicas), pero por supuesto, siempre ajustándose a un presupuesto de ingresos emitido conforme a Derecho.

b) Administración y manejo de los recursos obtenidos.

Este momento consiste en el buen manejo de los recursos obtenidos por el Estado, así como la explotación de sus propios bienes patrimoniales que tienen el carácter de permanentes.

c) Aplicación de los recursos económicos para satisfacer las necesidades públicas.

Es la ejecución de múltiples gestiones que realiza el Estado para estar en posibilidad de prestar servicios públicos a la sociedad, así como atender las atribuciones y finalidades que tiene a su cargo.

Estos tres momentos que conforman la Actividad Financiera del Estado los podemos encontrar en las fracciones II y IV del artículo 74 de nuestra Constitución Política Federal.

2.2. Ingresos del Estado

Ahora bien, como hemos visto en este capítulo, el funcionamiento del Estado implica gastos que él mismo debe cubrir, procurándose de los recursos económicos indispensables, mejor conocidos como **ingresos públicos**, para satisfacer las necesidades colectivas.

El tratadista Narciso Sánchez Gómez define a los ingresos públicos como la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a un presupuesto específico para cubrir las necesidades colectivas en un ejercicio fiscal determinado.⁵

Por lo que resulta importante explicar los medios de los que se auxilia el Estado para allegarse de los recursos económicos necesarios para su debido funcionamiento, así como para cumplir con las múltiples tareas que tiene a su cargo en interés de la satisfacción colectiva que demande la sociedad.

Los ingresos públicos constituyen un aspecto importante dentro de la Actividad Financiera del Estado, pues es a través de ellos que se hace

⁵ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. “*Derecho Fiscal Mexicano*”. Editorial Porrúa. México. 1999. Página 193.

posible la prestación de servicios públicos. De ahí la importancia que tiene la captación de dichos recursos.

Generalmente, el Estado obtiene sus ingresos de los impuestos que él mismo decreta, así como de los derechos, productos y aprovechamientos que percibe por sus actividades, y excepcionalmente de los financiamientos que contrata dentro o fuera del país.

Ahora bien, Giuliani Fonrouge divide los ingresos del Estado en dos grupos:

- a) Ingresos patrimoniales provenientes de bienes y actividades del Estado, los cuales son originados por bienes que forman parte de su propio patrimonio y por los servicios públicos, de tipo industrial y comercial que presta a los particulares.
- b) Los provenientes del ejercicio de su autoridad y soberanía, que a su vez se divide en: *tributos* (impuestos); *empréstitos públicos*; diversos ingresos, donde podemos encontrar las multas y recargos y otros ingresos que pueda percibir el Estado.⁶

Por otra parte, Flores Zavala señala que los ingresos públicos son: *ordinarios* y *extraordinarios*; siendo los primeros, aquellos que generalmente se perciben en cada ejercicio fiscal y, que bajo un presupuesto determinado deben cubrir completamente el gasto público. Los segundos son aquellos que el Estado percibe sólo cuando por circunstancias especiales se ve en la imperiosa necesidad de realizar erogaciones extraordinarias.

⁶ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. “*Derecho Financiero*”. Tomo I. Depalma. Cuarta Edición. Buenos Aires. 1987. Páginas 242 y 243.

Adolfo Arrijoa Vizcaíno, clasifica a estos ingresos en: *ingresos tributarios e ingresos financieros*.

Los primeros son aportaciones económicas realizadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, derivado del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir con el gasto público (impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos). Los segundos, los ingresos financieros, provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, sumándole aquellas prestaciones tributarias que recibe de sus contribuyentes, con el propósito de integrar el presupuesto nacional, siendo el resultado de distintos elementos, tales como: posibilidades crediticias, tanto internas como externas; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; así como el manejo de su política monetaria, específicamente los empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos de deuda pública, por mencionar sólo algunas.⁷

La clasificación adoptada por nuestra legislación es visible en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en donde aparece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; asimismo en el artículo 3º del ordenamiento antes mencionado, se hace referencia a los ingresos no tributarios, como son los aprovechamientos y productos, así como sus accesorios. De igual manera, para la Ley de Ingresos de la Federación vigente para el año 2008, las fuentes de recursos se clasifican en impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios

⁷ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. “*Derecho Fiscal*”. Editorial Themis. Décima Novena Edición. México. 2007. Página 81.

fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, productos, aprovechamientos, ingresos de organismos y empresas, aportaciones de seguridad social e ingresos derivados de financiamientos.

Por lo tanto, podemos clasificar a los ingresos que percibe el Fisco Federal en dos grupos: aquel que comprende las fuentes impositivas (impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago) y aquel que incluye el resto de las fuentes de ingresos (productos, aprovechamientos, ingresos de organismos y empresas e ingresos derivados de financiamientos).

Siendo que, los *ingresos tributarios* son, de manera general, objeto de estudio de la presente tesis, es necesario definirlos:

- *Impuestos.* Son aquellas que están obligadas a pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley. Éste resulta ser el principal ingreso tributario del Estado, el cual será analizado con mayor profundidad más adelante. (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre automóviles nuevos, Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, Impuesto a los rendimientos petroleros, Impuestos al Comercio Exterior, Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Accesorios)

- *Aportaciones de Seguridad Social.* Son aquellas contribuciones a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social o bien, a cargo de las personas que se beneficien de manera especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Están constituidas por las cuotas percibidas por el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores a cargo de los trabajadores; las del Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores; las recaudadas por el Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones; las enteradas por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los trabajadores y las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.
- *Contribuciones de mejoras.* Son aquellas que las personas físicas y morales están obligadas a cubrir por el beneficio directo que obtienen por la construcción de obras públicas. (Contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica)
- *Derechos.* Son aquellos que los contribuyentes deben pagar por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación; así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, siempre y cuando dichos servicios no sean proporcionados por organismos descentralizados u organismos desconcentrados.

2.3. Contribuciones y Tributos

Los juristas alemanes e italianos consideran que el término *contribución* es un concepto genérico que abarca todo aquello de lo que el Estado se auxilia para allegarse de los recursos económicos destinados a cubrir el gasto público. Este género se divide en contribuciones *forzadas* y contribuciones *voluntarias*.

Las *contribuciones forzadas* son aquellas que establece la ley a cargo de los particulares cuya situación encuadra con la hipótesis normativa prevista en el propio ordenamiento jurídico.

Las *contribuciones voluntarias* son aquellas que emanan, ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

A las contribuciones del primer tipo se les denomina *tributos* y abarca los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales, las cuales son producto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

En opinión de Giuliani, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, dando lugar a relaciones jurídicas de derecho público.⁸

⁸ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. Tomo I. Depalma. Cuarta Edición. Buenos Aires. 1987. Página 309.

Los tributos son, por excelencia, la clase de ingresos más importante del Estado para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Por ello, se establece como elemento esencial del tributo la *coerción* del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de éste omitiendo la voluntad individual.

En México, la palabra *contribución* hace referencia al tributo; sin embargo, ésta también es utilizada para nombrar una contribución en particular, la cual es nombrada por nuestra legislación como *contribución especial*.

El artículo 2º del Código Fiscal vigente clasifica a las contribuciones en *impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos*.

Por ello, es importante señalar que dentro del Derecho Mexicano las acepciones contribución y tributo son sinónimos, e incluso en nuestra legislación son utilizadas como el género, y únicamente se enuncian como su especie a las contribuciones.

Ahora bien, para el objeto de este estudio, es de suma importancia analizar las características que revisten a los tributos:

a) Carácter público.

El tributo forma parte del Derecho Público, pues a diferencia de los ingresos de Derecho Privado, los tributos son ingresos que el Estado percibe de sus gobernados en virtud de su soberanía.

b) En dinero o en especie.

Generalmente, los contribuyentes están obligados a cubrir dichos tributos en dinero, dada la facilidad con la que el Estado puede administrarlo. Y sólo en casos excepcionales, pueden ser pagaderos en especie.

c) Obligación ex-lege.

El principio de legalidad “*nullum tributum sine lege*”, está consagrado en la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna, la cual dispone que para que el Estado pueda exigir el pago de contribuciones, es necesario que éstas se encuentren expresamente establecidas en una ley.

d) Relación personal, jurídica y obligatoria.

El tributo emana de la relación jurídica que se establece entre dos sujetos: el **acreedor tributario**, quien tiene el derecho de exigir la prestación (Estado), y el **deudor del tributo**, aquel que tiene la obligación de realizar la prestación forzosa. A este nexo se le conoce jurídicamente como *relación tributaria*, la cual resulta ser un vínculo personal, es decir, es una relación jurídica y obligatoria, la cual será analizada más adelante.

e) Proporcionar recursos al Estado para realizar sus funciones.

Ya se ha establecido a lo largo de este capítulo, que uno de los principales momentos de la Actividad Financiera del Estado consiste en realizar todo tipo de erogaciones con el propósito de allegarse de los recursos necesarios para realizar las diferentes funciones que tiene a su cargo, para lo cual requiere de ingresos que generalmente son obtenidos de los tributos impuestos a los contribuyentes.

Dicha característica se encuentra consagrada en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna como una obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos. Aunado a lo anterior, nuestro más alto Tribunal ha establecido que “para la validez constitucional de un tributo, éste debe cumplir con tres requisitos fundamentales: primero, que sea *proporcional*; segundo, que sea *equitativo*, y tercero que se *destine al pago de los gastos públicos*. Y si por el contrario, el impuesto llegara a carecer de alguno de estos requisitos, éste sería inconstitucional”.

f) **Justos.**

Tal y como se ha establecido en párrafos anteriores, nuestra Constitución Política Federal establece en su artículo 31 fracción IV, que las contribuciones deben ser *proporcionales* y *equitativas*, de lo contrario dichos tributos serán inconstitucionales.

Al respecto, existen dos criterios utilizados por los tratadistas: aquél que considera a la proporcionalidad y a la equidad como una unidad, es decir como un solo principio cuyo único fin es buscar la justicia de los impuestos.⁹

Y aquél criterio que considera que se trata de dos acepciones diferentes y no de un solo concepto, donde el *principio de equidad*, se traduce en la generalidad del tributo y el requisito de *proporcionalidad* aduce a la economicidad del impuesto; dicho en otras palabras, sostiene que el Estado requiere de todos los individuos que integran una comunidad para que, en la medida de sus posibilidades, contribuyan al

⁹ GARZA, Sergio Francisco de la. “*Derecho Financiero Mexicano*”. Editorial Porrúa. Vigésima Séptima Edición. México. 2006. Página 271.

sostenimiento de éste, con el propósito de estar en aptitud de cumplir con sus funciones.

Dada la transformación que ha tenido nuestra legislación tributaria, se ha establecido que estas garantías atienden a dos conceptos diferentes y no a uno sólo, ya que, si la premisa mayor establece que todos los individuos de una comunidad que se encuentren en una situación económica regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos (*equidad*), por el sólo hecho que implica esta comprensión, el supuesto no puede llegarse a dar sin que se tome en cuenta la capacidad contributiva de cada individuo (*proporcionalidad*).

2.4. Potestad Tributaria

Como se ha visto en renglones anteriores, el Estado tiene que realizar un sinnúmero de tareas, así como prestar una serie de servicios públicos que, por lo general, los particulares no pueden realizar ni prestar por sí mismos. Y para ello, el Estado debe obtener los recursos necesarios, los cuales comúnmente encuentran su origen en el patrimonio de los particulares que integran esa comunidad.

Así pues, para la obtención de dichos recursos el Estado se encuentra revestido de una *facultad potestativa*, también denominada *potestad tributaria*, con la cual crea diversas contribuciones cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su competencia. En todas las épocas de la historia el Estado ha ejercido un Poder Tributario, con el

que ha exigido a todos los individuos integrantes de su comunidad que trasladen una parte de su riqueza.

Sergio Francisco de la Garza define este poder como la facultad con la que cuenta el Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza al ejercicio de las funciones que tiene encomendadas.

El sistema impositivo mexicano reconoce 3 órganos legislativos con facultades para establecer contribuciones: El Congreso de la Unión que crea las leyes impositivas a nivel federal, las legislaturas de los Estados que fijan las legislaciones de carácter local y la Asamblea Legislativa, que es el órgano administrativo y legislativo del Distrito Federal, el cual impone contribuciones por medio del Código Financiero del Distrito Federal.

Por tanto, debemos distinguir la potestad tributaria de la *competencia tributaria*; siendo ésta, la facultad con la que cuenta un ente para recaudar el tributo cuando se produce un hecho generador, así pues, el titular de la competencia tributaria es el acreedor de la prestación tributaria. Puede suceder que un mismo ente sea titular del poder tributario y de la competencia tributaria. Por ejemplo, el Congreso de la Unión es titular del poder tributario para gravar la producción y consumo de cerveza, y a su vez es titular de la competencia tributaria para cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser un Municipio, siendo el titular del poder tributario de ese tributo el Estado donde se localiza ese Municipio.

En cuanto a los municipios, sus Ayuntamientos carecen de esta Facultad Potestativa, pues es a través de las legislaturas de los Estados que se establecen las contribuciones que pueden cobrar.

El fundamento constitucional que regula esta facultad potestativa, se encuentra en los artículos:

- **31 fracción IV.-** Obligación de los mexicanos para contribuir con los gastos públicos.
- **40.-** República democrática, federal.
- **65 y 72.-** Regulan el proceso de formación de las leyes tributarias.
- **73 fracciones VII y XXIX.-** Facultades del Congreso de la Unión para legislar en materia de contribuciones.
- **115 fracciones II y IV.-** Facultad de los municipios para manejar su patrimonio, administrando libremente su hacienda.
- **122 Base Primera fracción V inciso b).-** Aprobación de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
- **124.-** Las facultades que no estén concedidas expresamente a la Federación se entienden reservadas a los Estados.

Como se desprende del fundamento constitucional del Poder Tributario del Estado, éste ejerce su Potestad Tributaria desde el instante en que determina cuáles son los hechos generadores de créditos fiscales, es decir, el Estado hace uso de esta facultad con la que lo reviste la constitución desde antes de que proceda a hacer efectivos dichos créditos.

En México, el Poder Tributario es atribuido al *Poder Legislativo*, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al materializarse dan el nacimiento de una obligación de pago de contribuciones a cargo de los particulares, es decir, ejerce esa Potestad en el momento mismo en el que expide las leyes reglamentarias de cada contribución, así como el instante en que señala qué contribuciones estarán vigentes para el ejercicio fiscal correspondiente.

Sin embargo, corresponde al *Poder Ejecutivo*, a través de un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado *Servicio de Administración Tributaria* determinar el momento en el que se materialicen esos hechos o situaciones que den como nacimiento la obligación de pagar contribuciones, así como establecer los montos a pagar, o bien verificar si las prestaciones realizadas se encuentran ajustadas a la ley.

Asimismo, el *Poder Judicial* juega un papel importante en el ejercicio de esta facultad, pues interviene como juzgador al interpretar la Ley al caso concreto (Juicio de nulidad o Juicio de amparo), protegiendo las garantías individuales de los sujetos respecto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

El ejercicio de este Poder no puede practicarse de forma ilegal, a pesar de ser el Estado su titular, pues éste se encuentra sujeto a un ordenamiento jurídico, siendo principalmente la Constitución su control de limitación.

Ahora bien, en términos del artículo 39 constitucional “*La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público*

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

De lo anterior se desprende que el pueblo al ser el dueño original de la soberanía nacional también lo es de la potestad tributaria, la cual es ejercida por los órganos competentes del gobierno.

Por tanto, la facultad de establecer contribuciones mediante la expedición de una ley sólo puede ejercerse por el órgano legislativo de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados. Los municipios carecen de esta facultad, por lo que sólo tiene competencia para recaudar y administrar las contribuciones a que tiene derecho.

Así pues, podemos establecer como características de la potestad tributaria las siguientes:

- Es inherente al Estado.
- Emanada de una norma suprema.
- Es ejercida discrecionalmente por el Poder Legislativo.
- Es una facultad para imponer contribuciones mediante la ley.
- Fundamenta la actuación de las autoridades.

2.5. Obligación Tributaria

Como ya se ha mencionado a lo largo del presente capítulo, el Estado al ejercer la Potestad Tributaria que le ha sido conferida por la Constitución, establece a través de un *proceso legislativo*, y de forma general y obligatoria cuáles son las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse darán lugar a un vínculo entre éste y los sujetos comprendidos en el ordenamiento jurídico (*norma tributaria*).

Para entender el significado de *obligación tributaria*, debemos partir de la existencia de una norma jurídica, la cual establece una hipótesis que al momento de realizarse da como resultado una relación jurídica.

Es decir, la realización de estos presupuestos establecidos en los ordenamientos jurídicos da como resultado el nacimiento de relaciones jurídicas que contienen el cumplimiento de obligaciones tributarias o fiscales. Estas relaciones jurídicas que constituyen un vínculo entre dos personas, en la que una tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación y la otra tiene el deber de cumplir con esa obligación, en sentido amplio reciben el nombre de *relaciones jurídicas fiscales* y, en sentido estricto son denominadas *relaciones jurídicas tributarias*.

Las *relaciones jurídicas fiscales* son aquellas que tienen como objeto el cumplimiento de una obligación a favor del Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso, ya sea el pago de una multa o bien el pago de los gastos de ejecución.

Las *relaciones jurídicas tributarias* son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, ya sean impuestos, derechos o bien contribuciones especiales.

Este presupuesto que en materia tributaria recibe el nombre de *hecho imponible*, se establece como un requisito esencial para el nacimiento de la relación jurídico-tributaria y dada su naturaleza declarativa, más no coercitiva, no puede por sí misma obligar a nadie al cumplimiento de dicho ordenamiento, hasta que se den las situaciones previstas por ella.

Materializado este presupuesto normativo (*hecho generador*), dará lugar a *consecuencias jurídicas* imputables a los sujetos cuya conducta se adecúa al supuesto previsto por la norma jurídica, lo que genera un vínculo jurídico entre los sujetos que la misma norma establece, con lo cual nace la *obligación tributaria* y se identifica al causante.

Resulta indispensable distinguir el *hecho imponible* del *hecho generador*, ya que se tratan de dos aspectos distintos dentro del mismo fenómeno de la tributación. El *hecho imponible* surge como una situación jurídica o de hecho que el legislador establece en la ley, y que al momento de realizarse da como resultado una relación jurídica, de la cual nace la carga tributaria. El *hecho generador* es la realización de esa situación jurídica prevista en la ley, que da lugar a la obligación tributaria.

En esta tesitura, *Delgadillo Gutiérrez* señala que el *hecho generador* establece:

- a) El momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) El sujeto pasivo principal.

- c) Las figuras de incidencia, no incidencia y exención.¹⁰
- d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base, exenciones, etcétera.

El Código Fiscal de la Federación no fija una descripción legal de *hecho imponible*, por lo que se debe entender que los elementos de éste se encuentran en todas las leyes fiscales especiales.

Por tanto, debemos decir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo del que derivan derechos y obligaciones entre el Estado y el contribuyente, toda vez que de este nexo también surgen deberes de esta naturaleza a cargo de la autoridad, los cuales generalmente son de carácter administrativo. A diferencia de la obligación tributaria, que se refiere principalmente a la prestación patrimonial que genera la carga tributaria, que en realidad se traduce en el pago del tributo.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

Así pues, dentro de la obligación tributaria encontramos tres momentos:

¹⁰ **Incidencia.** También llamada *repercusión*, es el momento en que el impuesto llega a un último sujeto, quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar dicho tributo. Así pues, identifica quién pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho en otras palabras es el lugar donde descansa el impuesto.

Exención. Implica la causación del tributo, pero la liberación de su pago, es decir, el hecho imponible se produce, naciendo así el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente, pero sin obligar al causante a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

a) Nacimiento.

Una vez establecido el hecho imponible como presupuesto de la relación jurídico-tributaria, nos encontramos frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. Por ejemplo, si una ley impone el pago de una contribución a la realización de determinados actos, la persona cuya situación encuadre en la hipótesis normativa, habrá realizado el hecho generador, dando lugar al nacimiento de la obligación.

El nacimiento de la obligación es un elemento vital para determinar:

- Cuál será la disposición legal aplicable al caso concreto.
- A partir de qué momento será exigible el cumplimiento de dicha obligación.
- La autoridad fiscal competente.
- El presunto sujeto pasivo.
- Así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades para su cuantificación.

Ahora bien, en la materia que nos concierne, el momento de pago o cumplimiento de la obligación tributaria puede o no coincidir con el momento en que nace dicha carga, es decir, el plazo concedido para el cumplimiento de la obligación puede darse antes, de manera simultánea o en un instante posterior a su nacimiento.

Así pues, el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o la obtención de un ingreso pueden haber sido gravados por el legislador y, por tanto establecidos como hechos imponibles; sin

embargo la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación, por ejemplo de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeto a un plazo determinado para su cumplimiento, el cual es fijado en los ordenamientos jurídicos respectivos.

b) Determinación.

Es el conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos consistentes en establecer en cada caso concreto que efectivamente se ha actualizado el presupuesto señalado por la norma jurídica y por lo tanto ha nacido la obligación tributaria, fijando así el monto de la deuda en cantidad líquida, es decir, determina el momento preciso en que se da el hecho generador, pues en ese mismo instante la conducta del sujeto coincide con la situación prevista en la ley.

Emilio Margáin menciona dos aspectos que deben tomarse en cuenta al determinar la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; pues si bien es cierto que ésta nace en el instante mismo en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, también lo es que la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación, siendo éste la aplicación del método adoptado por la ley. Así pues, tenemos que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación generalmente requiere de un nuevo acto que es la *determinación*. Es decir, el derecho a la determinación del crédito fiscal y el derecho al cobro del crédito determinado son

dos atribuciones distintas, pues en el primer caso debemos hablar de *caducidad* y en el segundo de la figura de *prescripción*.

- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley y no en un reglamento, pues de lo contrario se provocaría al contribuyente un estado de incertidumbre, dejándolo así a merced de la Administración Pública, a lo cual tenemos que agregar la facilidad para reformar un reglamento, ya que esto puede suceder en cualquier momento; en cambio, la ley únicamente se reforma durante el periodo de sesiones del Poder Legislativo. Así pues, si la ley se limita a enunciar el método para la determinación del crédito fiscal y deja al reglamento desarrollarlo, el método aplicado puede modificarse drásticamente; ello tiene su fundamento en el *principio de legalidad*, el cual prevalece en nuestro sistema jurídico-tributario, mismo que será analizado más adelante.¹¹

Atento a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación: “*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*”

Así pues, de acuerdo a los lineamientos señalados por la legislación fiscal federal, existen cuatro procedimientos para determinar la obligación tributaria:

¹¹ MARGAIN Manautou, Emilio. “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”. Editorial Porrúa. Décima Cuarta Edición. México. 1999. Página 318.

- 1) Aquella determinación que realiza el sujeto pasivo en forma espontánea, sin la intervención del Estado.

Como principio general, tal y como lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en su párrafo tercero: “*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.*”

Esta *autodeterminación*, funciona a través de la presentación de declaraciones para el pago del impuesto; ello no significa que a la autoridad se le exima de sus obligaciones fiscales, pues de antemano ésta presume que las declaraciones rendidas por el contribuyente son verídicas y de buena fe, sin embargo el Estado cuenta con facultades de comprobación que podrá ejercer cuando así lo considere necesario.

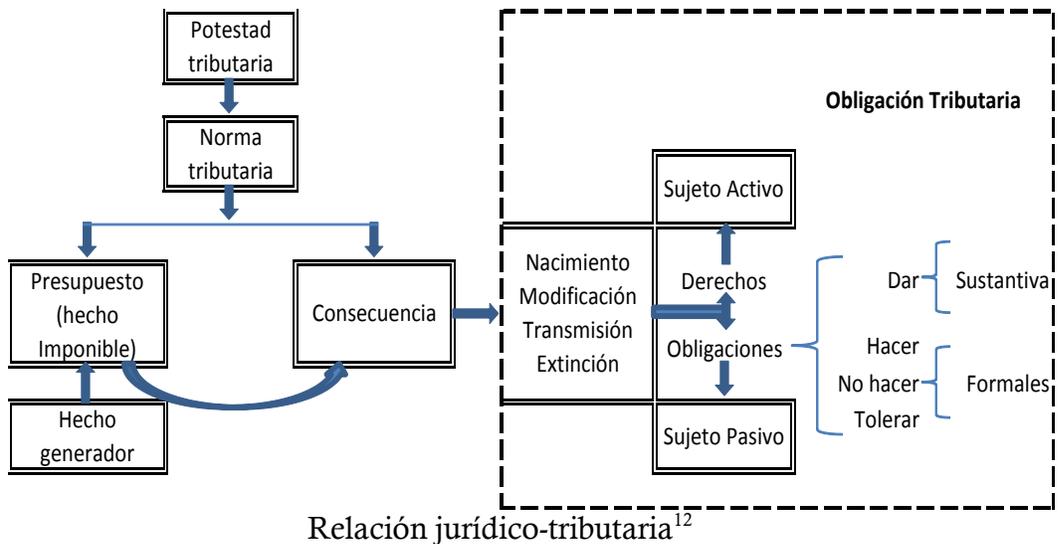
- 2) La determinación que realiza la autoridad con la cooperación del sujeto pasivo, también denominada *determinación mixta*.

Este procedimiento lo prevé como segunda hipótesis el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, al establecer que:

“Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

Así que, en este procedimiento el sujeto pasivo tiene la obligación de proporcionar a la autoridad fiscal los elementos necesarios para que ésta realice una valoración previa a la determinación de todo aquello que le fue proporcionado por el contribuyente. Este es el caso que señala el

artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual las autoridades fiscales, fuera de una visita domiciliaria podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación.



c) Liquidación.

Es el conjunto de operaciones aritméticas utilizadas para fijar en una cantidad cierta la suma debida por el sujeto pasivo.

¹² DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa. Quinta Edición. México. 2007. Página 95.

CAPÍTULO 3. EL IMPUESTO

Como se desprende del Capítulo anterior, el acto fundamental de la Actividad Financiera del Estado es procurarse de los ingresos económicos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos.

Ahora bien, la principal fuente de ingresos de la cual debe valerse el Estado para contar con los medios necesarios tendientes a satisfacer las necesidades colectivas son los impuestos, pues con ello impera un sistema económico sano, al no requerirse de financiamientos o empréstitos que solventen el presupuesto nacional.

A través de la relación jurídica que nace entre el Estado y el contribuyente a consecuencia del tributo referido, se obliga a la persona a contribuir, en función de su capacidad económica, al sostenimiento de los gastos públicos.

Actualmente se han incrementado las funciones públicas y con ello, la necesidad de incrementar el presupuesto nacional. Así pues, los impuestos representan para la sociedad un problema dividido en dos vertientes: por un lado, el acto de autoridad que permite al Estado acrecentar su poder económico para financiar sus numerosas atribuciones y, por el otro, el medio de opresión económica al contribuyente, que se ve forzado a sacrificar una parte importante del fruto de su trabajo en beneficio de la misma sociedad.

De lo anterior se desprende la importancia y trascendencia que tiene el estudio del impuesto como uno de los principales actos de la autoridad del Estado, pero sujeto a los estrictos marcos de legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

3.1. Definición

El término *impuesto* se deriva de la raíz latina *impositus*, que significa tributo o carga.

El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo general en dinero, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos por un sujeto económico, con fundamento en una ley que fija las condiciones de la prestación de forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.

En palabras de Arrijo Vizcaíno, podemos establecer que con el impuesto se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, como ya se ha mencionado a lo largo de este trabajo, se crea un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la tributo correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio.

Es cierto que el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas y cada una de las obras y servicios que la Administración Pública lleva a cabo, pero sin lugar a dudas se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los

que pagan como a los que no pagan impuestos y tanto a los que pagan elevadas sumas como a los que exclusivamente cubren montos mínimos.

Por ejemplo, cuando la gente utiliza las calles, avenidas, el alumbrado público, el parque, los jardines o las banquetas, no se hace distinción alguna entre los ciudadanos según su capacidad impositiva, sino que cualquier persona, independientemente de dicha circunstancia, está en posibilidades de disfrutar dichas obras y servicios. Por ello, se dice que todo impuesto implica una relación unilateral, pues a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe nada, no al menos de manera directa e inmediata.

Para el Código Fiscal de la Federación los *impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 2°.*

Dentro del mismo artículo 2° del Código Fiscal de la Federación se pueden resaltar varios aspectos importantes:

- El impuesto se encuentra dentro de las contribuciones, las cuales a su vez son créditos fiscales.
- El impuesto es una obligación legal, es decir, nace con motivo de su establecimiento en la ley; con ello se manifiesta el *principio de legalidad*.
- Es una obligación que debe ser cubierta a través del pago, por parte de personas físicas y morales que se coloquen en la hipótesis prevista en la ley, la cual debe ser distinta a la aportación de seguridad social, contribución de mejoras y derechos.

Ahora bien, los elementos del impuesto son:

a) El sujeto activo.

Según se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, el sujeto activo del impuesto es el Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios y el Distrito Federal.

Estos sujetos están facultados para establecer y exigir o simplemente recaudar los tributos. Recordemos que es la Federación, los Estados y el Distrito Federal quienes cuentan con facultades plenas para establecer y exigir los impuestos necesarios para cubrir sus presupuestos, no así los municipios, que sólo recaudan impuestos, pues éstos son determinados por las Legislaturas de los Estados, tal y como lo establece la fracción IV del artículo 115 constitucional.

b) El sujeto pasivo.

Es todo ente económico que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haberse ubicado en el supuesto jurídico al que la ley impone esta obligación tributaria. Puede ser nacional o extranjero; un ente público o privado, o bien una persona física o moral.

Tal y como lo establece el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación: *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”*.

c) Objeto del impuesto.

Es aquella conducta que, al materializarse por el contribuyente, encuadra con la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, es la circunstancia gravada por la ley tributaria, la cual es especificada por el hecho imponible.

La facultad con la que cuenta el legislador para establecerlo únicamente se encuentra limitada por el respeto a los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y destino.

Este elemento es conocido como *hecho imponible*, y como ya se ha señalado es el presupuesto de naturaleza jurídica fijado por la ley para tipificar cada tributo.

Por ello, tal y como lo menciona Mayolo Sánchez en su obra titulada Derecho Tributario, toda norma que contemple un tributo, implica que su hecho imponible debe contener:

- a) La descripción objetiva de un hecho o situación (*aspecto material*).
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar la conducta para encuadrar en la situación descrita por la ley (*aspecto personal*).
- c) El momento en que debe tenerse por realizado el presupuesto (*aspecto temporal*).
- d) El lugar donde debe realizarse el hecho imponible (*aspecto espacial*).

Por ejemplo, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en su artículo 1° establece:

*“Están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales (**aspecto personal**) 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 (**aspecto espacial**), por la realización de las siguientes actividades (**aspecto material**): I. Enajenación de bienes, II. Prestación de servicios independientes y III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (**aspecto temporal**).”*

d) Fuente del impuesto.

Es la actividad gravada por el legislador, la cual puede contener varios objetos y hechos imponible. Por ejemplo, si tomamos a la actividad industrial como fuente del impuesto, podemos obtener: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas posteriores, la enajenación de los bienes producto de dicha actividad, entre otras operaciones.

e) Unidad fiscal o unidad del impuesto.

Es la cantidad delimitada en peso, número o medida, sobre la cual la ley establece la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto. Ejemplos: un peso de sueldo, un kilo de cemento, un litro de alcohol.

f) Cuota del impuesto.

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal.

Existen diferentes tipos de cuotas:

- **Cuota de derrama o contingencia.** Significa el repartimiento del impuesto; el impuesto de derrama es aquel que distribuye el monto a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, entre la totalidad de los sujetos deudores, en la proporción que les corresponde de esa derrama.
- **Cuota fija o específica.** Es aquella señalada por la ley como una cantidad exacta que deberá pagar el contribuyente por unidad fiscal.
- **Cuota proporcional.** Es aquella que fija un tanto por ciento sobre cualquiera que sea el importe de la base. Por ejemplo: El 15% del Impuesto al Valor Agregado, en general, por la enajenación de bienes.
- **Cuota progresiva.** Existe cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable. Ejemplo: la cuota aplicable para el pago del Impuesto Sobre la Renta, sobre lo que una persona obtenga por concepto de salario.

g) Base del impuesto.

Es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Ejemplo: cantidad percibida por concepto de salario u honorarios, número de kilos de cemento producido.

h) Tarifa del impuesto.

Está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

3.2. Principios

El ejercicio de la potestad tributaria se encuentra limitado por una serie de principios, previendo los efectos que puede originar la imposición.

Para el análisis de la presente tesis, abarcaremos dos clases de principios:

- 1) Los principios elementales** de Adam Smith, expuestos en su obra *La riqueza de las naciones*.
- 2) Los principios constitucionales** de nuestra Carta Magna.
- 1) Los principios elementales.**

En su obra *la riqueza de las naciones*, Adam Smith formuló cuatro principios elementales de los impuestos¹³:

- *Principio de igualdad*. Este principio también denominado de *justicia*, consiste en que los ciudadanos de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus capacidades económicas (equidad o falta de equidad en la

¹³ SMITH, Adam. “*La riqueza de las naciones. Libros I, II, III y selección de los libros IV y V*”. Alianza Editorial. Quinta Edición. España. 2001. Páginas 746-748.

imposición). Dentro de este mismo principio figuran dos conceptos fundamentales: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

Que el impuesto sea *general* significa que toda persona tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo al ubicarse en los dos supuestos para ello: tener capacidad contributiva y realizar el hecho generador del crédito fiscal. Se entiende que tiene capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia.

Que el impuesto sea *uniforme* significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto lo cual se logra con base en la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos, por ejemplo: si dos rentas iguales provienen de dos fuentes diferentes, la cantidad que le corresponda pagar a cada una será distinta también. Por ello se dice que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a los iguales y desigual a los desiguales.

- *Principio de certidumbre.* El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso. Este principio subraya la importancia que tiene que los contribuyentes sepan con certeza cuáles son sus obligaciones y cómo deben cumplir con ellas. Así pues, para cumplir con este principio, es indispensable que la norma que contenga el impuesto establezca el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga y las penas en caso de infracción.

- *Principio de comodidad.* Existen impuestos que, por su naturaleza, en ocasiones resultan difíciles de cobrar, en cambio otros se cobran sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediatamente o casi al instante a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda tiempo después de su causación. Por ello, Adam Smith establece dentro de este principio que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que más convenga al contribuyente.
- *Principio de economía.* Este principio señala que toda contribución debe percibirse de tal forma que exista una pequeña diferencia entre el monto que sale del bolsillo del contribuyente y la que ingresa al erario público.

2) Los principios constitucionales.

Así pues, el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen.

- *Principio de legalidad.* Este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política Federal al establecerse como 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.”

De este precepto podemos rescatar varios aspectos:

- Al mencionar dicha fracción que se trata de una *obligación*, significa que toda persona que se ubique en el supuesto de

una norma tributaria, tiene la obligación de cubrir dicho gravamen en la forma y términos que la misma ley señale.

- En cuanto a que la obligación es únicamente a cargo de los “*mexicanos*”, si atendemos a la literalidad de dicho artículo se puede establecer que los extranjeros y las personas morales extranjeras no están obligadas al pago de tributo alguno, sin embargo para justificar la legalidad de la obligación de tales personas tenemos que acudir a lo establecido por algunas leyes secundarias y principalmente al criterio sostenido por nuestro más alto Tribunal, conforme al cual los extranjeros tienen, al igual que los nacionales, la obligación de contribuir a los gastos públicos ya que también se benefician de las instituciones públicas y de los servicios que presta el Estado.
- Respecto del término “*contribuir*”, debemos entender que contempla a todos los tipos de contribuciones establecidas en una norma tributaria, pues como ya se mencionó en el capítulo anterior la palabra contribución representa el género y la figura del impuesto la especie.
- Por lo que refiere a que los tributos deben destinarse “*para los gastos públicos*” significa que es con el propósito de cubrir los servicios públicos que el Estado proporciona.
- La expresión de que la contribución sea para la “*Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan*”, significa que nuestro sistema impositivo reconoce cuatro sujetos activos facultados para establecer y exigir o simplemente recaudar los tributos.
- Referente a que las contribuciones deben ser “*proporcionales y equitativas*”, tenemos que la proporcionalidad atiende a la

capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal y, la equidad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley.

- En relación a la expresión “*que dispongan las leyes*” se entiende que constitucionalmente no puede existir un tributo sin una norma que lo establezca. Así, el principio *nulum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley que lo establezca) es de suma importancia en nuestra materia.
- *Principio de proporcionalidad y equidad.* Mientras el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva del sujeto y a una justa distribución de la carga fiscal de las riquezas; la equidad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley. La proporcionalidad busca desigualdad con el propósito de afectar económicamente en mayor medida a quienes obtienen mayores ingresos en comparación con aquellos que los obtienen en menor proporción; la equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los que se encuentra en situaciones desiguales.

3.3. Características

En relación con los principios constitucionales antes apuntados, se puede concluir que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

a) **Los impuestos son contribuciones.**

Tal y como lo establece la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los impuestos son contribuciones establecidas en ley, lo

cual implica que son obligaciones que deben cumplirse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, sin que exista nada a cambio a favor del contribuyente.

b) Debe estar establecido en una ley.

Ésta característica obedece al principio de legalidad, cuyo fundamento lo podemos encontrar en los artículos 31 fracción IV, 71, 72 y 73 de nuestra Constitución Política Federal.

Según Mayolo Sánchez este principio se cumple:

- Cuando la ley establece los supuestos de hecho que generan el nacimiento de la obligación tributaria (*objeto del impuesto*).
- Cuando la norma tributaria determina las personas obligadas al pago del impuesto (*sujeto pasivo*).
- Cuando la disposición legal regula todos los elementos que determinan la carga tributaria.

c) Debe ser obligatorio.

La obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que señala el deber de contribuir a los gastos públicos, obligación que deriva de la materialización del supuesto establecido por la norma tributaria como generador del crédito fiscal.

d) Debe ser proporcional y equitativo.

La proporcionalidad es un principio que atañe a las cuotas, tasas o tarifas progresivas que gravan las actividades del contribuyente, según su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el propósito de que no tenga que ser soportada por una sola fuente.

La equidad es un principio dirigido a otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben seguir un patrón de progresividad.

e) Debe destinarse a satisfacer los gastos públicos.

Tal y como lo señalan el artículo 31 fracción IV constitucional y el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación *las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas*, lo cual implica que los impuestos recaudados ingresarán a un fondo común para financiar todas aquellas erogaciones de carácter público, tendientes a satisfacer las necesidades públicas.

La aplicación de estos impuestos a la satisfacción de las necesidades colectivas justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria, revistiendo al Estado con autoridad legal para exigir a los contribuyentes el pago oportuno de los impuestos.

3.4. Clasificación

Como ha quedado apuntado en renglones anteriores, los impuestos presentan diferentes elementos y distintas características, lo que obliga a dividirlos en varios tipos:

a) **Impuestos directos e impuestos indirectos.**

Los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, sin dar cabida a la traslación del impuesto a un tercero. Por lo que se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta.

Los impuestos indirectos no gravan al verdadero contribuyente sino que el tributo se traslada a otro sujeto, es decir, en este tipo de impuestos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto (**sujeto pasivo**) traslada el impuesto a un tercero (**pagador**), quien es el que verdaderamente lo paga.

b) **Impuestos personales e impuestos reales.**

Los personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos, en un principio recaen sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tomando en consideración su situación particular. Por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el Impuesto Predial, donde el gravamen recae únicamente sobre una manifestación aislada de riqueza.

c) Impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo.

Los primeros son aquellos que recaen sobre las operaciones parte del proceso económico.

Los segundos se establecen en la última etapa del proceso económico que se grava y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo, es decir, están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público así como los servicios que se le prestan, como el Impuesto al Valor Agregado

CAPÍTULO 4. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Dentro de las reformas fiscales propuestas por el Gobierno Federal en el 2007 y para aplicarse a partir de 2008, resalta la “*tasa única*”.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se publicó el 1° de Octubre de 2007 en el Diario Oficial de la Federación y de acuerdo a lo establecido en su artículo primero transitorio entró en vigor el 1° de Enero de 2008, abrogando la Ley del Impuesto al Activo.

El órgano legislador denomina al IETU como un tributo tipo “*Flat Rate Tax*”, el cual fue planteado por los economistas estadounidenses Robert Hall y Alvin Rabushka en 1983, que tiene su antecedente en las ideas de John Stuart Mill en el siglo XIX, conocida como la teoría de la “*doble imposición del ahorro*”, la cual establece que si una persona obtiene una renta de una actividad económica y le cobran un impuesto sobre el total, se produce un primer nivel de imposición sobre esa renta.

Ahora bien, si parte de esa renta es ahorrada por la persona y la invierte, por ejemplo en un título que le rinde intereses o en un activo, y le cobran un impuesto también sobre esas rentas, se le estaría gravando la misma renta dos veces.

Por ello es que en los impuestos a tasa única las rentas de capital no son sometidas a imposición; es decir, éste tipo de tributos sólo gravan las rentas de actividades económicas y las del trabajo.

Históricamente, la tasa única ha sido vista como un avance en comparación con las tasas bajas, incluyendo la de cero, que se aplicaban a la nobleza y al clero en el siglo XVIII y que dieron origen a la Revolución Francesa, tal y como se mencionó en el primer capítulo. Durante el siglo XIX, la mayoría de las naciones europeas adoptaron tasas únicas para todos los tipos de ingresos.

Después de la Primera Guerra Mundial, un impuesto sobre la renta progresivo fue introducido en la mayoría de los países para proveer de fondos a los gobiernos en su creciente gasto social y en general, para sostener las guerras. Actualmente, se ha sostenido que las muy altas tasas para los ingresos mayores son ineficientes, debido a que una tasa excesivamente alta propicia fraude y evasión fiscal.¹⁴

Esta nueva ley pone énfasis en las personas físicas de los Capítulos II y III del Título Cuarto y las personas residentes en México.

Desde el ejercicio 2002 con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, se iniciaron una serie de reformas encaminadas a la revisión y determinación de contribuciones, negación de saldos a favor u objeción de los mismos por diferencias en la interpretación y en los criterios de aplicación de la Ley entre los particulares y las autoridades, que en conjunto con las reformas a otras leyes fiscales, la creación del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y el Impuesto Empresarial a Tasa Única atenta en contra de la seguridad jurídica de los contribuyentes, dada la falta de claridad en algunas de sus disposiciones.

¹⁴ LÓPEZ Lozano, Eduardo. “Análisis integral del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)”. ISEF. México. 2008. Página 27.

Ahora bien, para entender las razones por las cuáles se creó este nuevo impuesto, así como para comprender nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta actual es necesario hacer un pequeña reseña de la evolución de este último impuesto, pues ha sufrido múltiples reformas a través de la historia fiscal mexicana y debido a los enormes huecos que este tributo presenta, entre otras cosas, surge la necesidad de una reforma fiscal para evitar la evasión y privilegios fiscales, que permita transformar la tradición mexicana de no pagar impuestos.

a) Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.

El Impuesto Sobre la Renta nace en México en 1921 con el Impuesto del Centenario. El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una Ley de carácter permanente, sólo tuvo un mes de vigencia y se dividía en cuatro capítulos denominados “*Cédulas*”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria, 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, 3) Del trabajo a sueldo o salario, 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. No hubo *cédulas* para la agricultura ni para la ganadería.

b) Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento.

El 21 de febrero de 1924, se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Esta Ley no fue de carácter transitorio como la del Centenario y marcó el inicio del “*sistema cedular*” de gravamen que subsistió en

nuestro país por aproximadamente cuarenta años. En contraste con la Ley del Centenario, esta Ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, pues para la determinación de la base gravable se permitía efectuar deducciones de los ingresos. Por ello, esta Ley constituye el antecedente más remoto del Impuesto Sobre la Renta ya que, además de que fue una Ley permanente, permitía gravar solamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, el cual es, propiamente, el signo de capacidad contributiva. El Reglamento que se promulgó el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos Capítulos las clases de contribuyentes, indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto.

c) Ley del 18 de marzo de 1925.

Esta ley fue la que por primera vez se llamó “*Ley del Impuesto Sobre la Renta*”. Rigió dieciséis años durante los cuales sufrió varias modificaciones para adecuarse al crecimiento económico de México. Definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso por crédito, sin embargo, se estableció que sólo procedería tomarlo en consideración cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció, pues era una redundancia que únicamente sirvió para evadir el oportuno cumplimiento de la Ley.

d) Ley del Impuesto sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.

Durante el período comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con diversos fines, los cuales podríamos sintetizar en la urgencia que presentaba el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades que en ese momento tenía la nación originadas principalmente por el estado de guerra existente en aquella época. La iniciativa de Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho decía: abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas.

e) Ley del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento.

La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Superprovecho. La razón de esta medida radica en el firme propósito del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas en un momento en el que el país pudiera necesitar el impulso de la iniciativa y de la empresa privada. Sin embargo, para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto mencionado se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares. Esta Ley volvió a agrupar en Cédulas a los diversos contribuyentes.

f) Ley del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento.

Se puede decir que en esta Ley se perfeccionan las normas que contuvieron las anteriores, sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del Impuesto Sobre la Renta. Por primera vez se consignaron en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en la Ley y no en un reglamento. Esta Ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulables, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular.

g) Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento.

En esta Ley, que estuvo en vigor dieciséis años, se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos Títulos solamente: uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aun cuando no se logró del todo, porque dejaban de acumularse o adicionarse a los demás ingresos del contribuyente persona física, los intereses que obtuviera provenientes de ciertos valores del rendimiento fijo, así como los ingresos que percibiera por concepto de dividendos y los que derivaran de sus actividades empresariales. Fue a partir de 1978 cuando se adicionó en esta Ley la Tasa Complementaria Sobre Utilidades Brutas Extraordinarias, la cual estuvo en vigor unos años solamente.

h) Ley del Impuesto de 1987.

A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que se contraen. Sin embargo para mitigar el efecto que esto tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: 1) Permitir la deducción de la adquisición de inventario en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran, 2) Dar efecto fiscal a la revaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo y 3) Permitir la revaluación por efecto de la inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes. La entrada súbita de este sistema pudo haber provocado serios quebrantos financieros en las empresas, por tal motivo se dispuso que el nuevo sistema fuera cobrando paulatinamente plena vigencia. Para tal fin, el contribuyente tendría que determinar anualmente dos bases gravables diferentes: la base tradicional y la base nueva.

i) Ley del Impuesto de 1991.

Sería hasta 1991 cuando definitivamente cobrarían plena vigencia las reglas para determinar la utilidad en la Base Nueva, pues se abandonan totalmente las reglas relativas a la Base Tradicional. Esta Ley no se reforma pero si cabe destacar que surgen reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la ley, lo que conocemos como Miscelánea Fiscal.

j) Ley del Impuesto de 2002.

Esta nueva ley reestructura la anterior e incorpora nuevas disposiciones de reglas misceláneas, jurisprudencias y reglamentarias e incluyen un título específico de empresas multinacionales.

La caída del ISR en 1995-1996 se explica por la crisis económica que el país vivió en esos años. La de 2002-2004 probablemente se debe, al menos en cierta parte, a la reducción de las tasas: entre 2001 y 2007, la tasa máxima para personas físicas y la de personas morales se redujeron paulatinamente hasta llegar a 28% (en 2001 eran de 40 y 35%, respectivamente). Antes de las tasas únicas la propuesta de reducir las tasas, inspirada en la “*economía de la oferta*”, tuvo gran influencia en muchas partes del mundo. El argumento fue que al reducirse el peso de los impuestos que un contribuyente debía pagar, se reducía también el beneficio que podría obtener mediante la evasión. Así, paradójicamente, la baja de tasas elevaría la recaudación reduciendo los costos de la administración tributaria. Por ello, el gobierno mexicano en su urgencia por buscar atenuar la evasión y la elusión del ISR, ha recurrido a un gravamen mínimo (el Impuesto al Activo, sustituido en 2008 por el Impuesto Empresarial a Tasa Única). Sin embargo, en 2004, según un estudio académico patrocinado por el SAT, la tasa de evasión del ISR seguía siendo muy alta (32%).

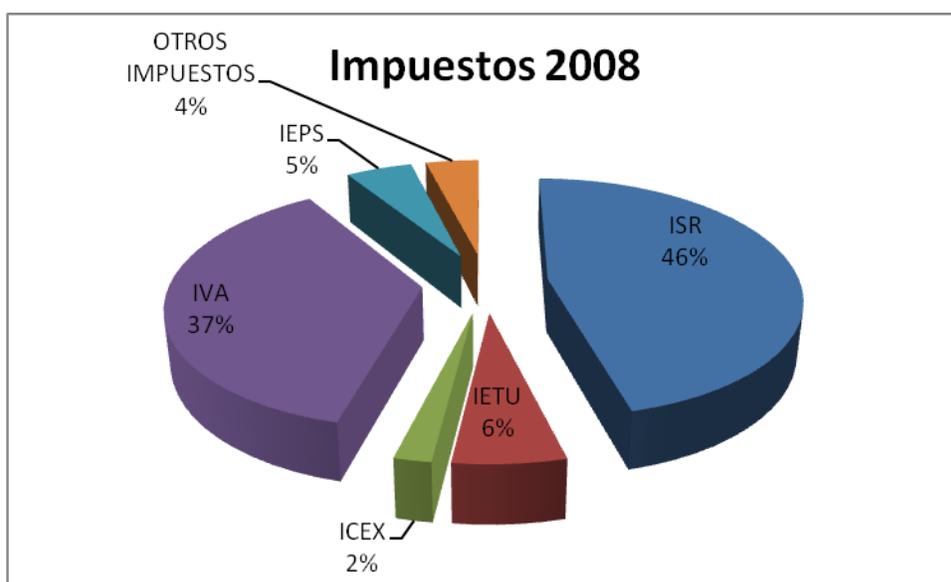
4.1. Naturaleza y Características del Impuesto Empresarial a Tasa Única (coincidencia en su objeto y base con el Impuesto Sobre la Renta)

Tanto la Iniciativa del Ejecutivo como los dictámenes aprobados por el Pleno en ambas Cámaras plantearon el establecimiento de un Impuesto Empresarial a Tasa Única como un gravamen que tenga una base más amplia que el Impuesto Sobre la Renta *“de tal manera que el impuesto propuesto incidiría en quienes actualmente no pagan el Impuesto Sobre la Renta, haciendo más equitativa la tributación.”*

Así pues, el IETU plantea la existencia de un gravamen mínimo respecto del Impuesto Sobre la Renta, en donde únicamente se pagaría por concepto de Impuesto Empresarial a Tasa Única el excedente entre ese gravamen y el Impuesto Sobre la Renta.

Conforme al dictamen de la Cámara de Diputados, el monto a recaudar para el ejercicio fiscal 2008, en millones de pesos sería de **\$69,687.5**.

En la siguiente gráfica se muestra el porcentaje que representa el IETU en el total de los impuestos federales a recaudar por el ejercicio fiscal de 2008.



Características

- Tasa Única.
- Base amplia.
- Eliminación de “privilegios” (exenciones, regímenes especiales para deducción, deducciones personales, estímulos fiscales, etc.).
- Se presenta como un gravamen mínimo al Impuesto Sobre la Renta (en sustitución del Impuesto al Activo) que persigue la recuperación de recaudación perdida a causa de tratamientos preferenciales, etc.
- Es un impuesto directo, que grava “los factores de producción”.
- De aplicación general.
- Con un mínimo de exenciones
- Que no se traslada hacia los consumidores.
- Incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción.

Así, el Impuesto Empresarial a Tasa Única se establece como un gravamen de tipo directo, que grava a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, el cual comprende maquinaria, equipo, terrenos, construcciones, además de los inventarios.

Dada la naturaleza del impuesto, se estimo conveniente que el **objeto** del Impuesto Empresarial a Tasa Única fuera la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la *enajenación de bienes*, la *prestación de servicios independientes* y el *otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.

En estas tres actividades, que se delimitan conforme a lo establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran básicamente todas las actividades que grava el Impuesto Sobre la Renta, siendo mucho más sencilla la determinación del ISR: es objeto de ese impuesto, señala su artículo 1º, todo los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

De igual manera, los sujetos del ISR también son personas físicas, personas morales y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que también coincide con los sujetos señalados como pasivos en la LIETU.

Por tanto, puede concluirse que el ISR es un impuesto general y el IETU un impuesto que queda englobado en el objeto del primero, con sujetos idénticos.

Pero lo que realmente marca la diferencia entre ambos impuestos, es la determinación de la base, pues mientras en el ISR el resultado de la base es la utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), en el IETU coincide su base en gran parte con el valor agregado a la producción, por lo que al valor de la producción se le resta el consumo intermedio (inventarios, gastos diversos como los efectuados por consumo de energía eléctrica, agua, publicidad, comunicaciones, entre otros).¹⁵

Según el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), “el saldo contable de la cuenta de producción de consumo intermedio es el valor agregado a precios básicos de cada uno de los sectores institucionales y del total de la economía. Si a este concepto se añaden los impuestos netos de subsidios a los productos, se obtiene la medida del Producto Interno Bruto a precios de mercado para la economía en su conjunto.”

“El valor agregado es el saldo de la cuenta de producción de cada sector institucional”.

El valor agregado bruto es también definido por el INEGI como: “el valor adicional que adquieren los bienes y servicios al ser transformados durante el proceso productivo. Es el valor creado durante el proceso productivo. Es una medida libre de duplicaciones y se obtiene deduciendo de la producción bruta el valor de los bienes y servicios utilizados como insumos intermedios.”¹⁶

¹⁵ INEGI, ABC. Sistema de Cuentas Nacionales de México. Cuentas por sectores institucionales, www.inegi.org.mx. Página 6.

¹⁶ INEGI, Glosario, www.inegi.org.mx.

“La finalidad del valor agregado es medir la contribución que una empresa o un grupo de empresas (por ejemplo, las que integran un ramo industrial) aportan a la producción total de bienes y servicios del conjunto de las empresas de la economía.”

“El excedente de operación representa la ganancia empresarial derivada de las actividades productivas propias de cada uno de los sectores institucionales. Se obtiene restando del valor agregado, las remuneraciones pagadas a los asalariados y los “otros impuestos netos a la producción” pagados al gobierno.”

“El excedente de operación no debe ser confundido con el concepto de utilidad o pérdida de la contabilidad empresarial, ya que el excedente se obtiene de considerar cualquier ingreso o gasto por concepto de intereses, rentas de tierras y terrenos u otras rentas de la propiedad por activos financieros o no financieros.”

Producción
(-) Consumo Intermedio
Valor Agregado
Remuneración de asalariados pagada
Otros impuestos netos de subsidios a la producción
Excedente de operación
Ingreso mixto

Por tanto, podemos decir que el valor agregado y más específicamente el excedente representan el resultado que toda empresa busca: generar un beneficio económico que se concreta en el concepto de utilidades, el cual se identifica con la base del ISR (utilidad fiscal) la cual representa el beneficio que arroja la operación empresarial de un ejercicio.

La identificación entre objeto y base entre ambos impuestos es clara: el objeto son los ingresos, la base es el beneficio que se obtenga por la generación de esos ingresos. Su naturaleza es esa, en el IETU se utilizan términos económicos que parecieran ser la diferencia con el ISR, acostumbrados a reconocer una utilidad fiscal que se determina de ingresos menos deducciones; finalmente el IETU también tiene una base que se determina de igual manera para llegar a situaciones semejantes, la medición de eficiencia de la actividad de un contribuyente.

El objeto del ISR es amplio, pues refiere a todos los ingresos que genere el contribuyente, mientras que el IETU tiene por objeto los ingresos generados nada más por tres actividades. En teoría, el objeto del IETU es el mismo que el ISR (ingresos), aún cuando se podría pensar que el objeto del ISR es más amplio.

Así pues, “de conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos.”¹⁷

¹⁷ *Renta, sociedades mercantiles. Objeto y momento en que se genera el impuesto. Pleno SCJN, P./J. 52/96, SEJUFE, 9ª. Época, tomo IV, octubre 1996, página 101.*

De conformidad con la LIETU, el objeto de ese impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria nace en el mismo momento en que nace para el ISR.

Por tanto, la coincidencia en objeto entre ambos impuestos se desprende de la lectura e interpretación de sendos artículos primeros de dichas leyes, que regulan ambos impuestos; en cuanto a su base, la coincidencia en la letra también es clara (ingresos menos deducciones); sin embargo, lo esencial es reconocer que en el fondo tanto el ISR como el IETU gravan el producto de la actividad desarrollada por el contribuyente en cuanto a que modifique positivamente su patrimonio; así pues, el ISR grava la utilidad fiscal y el IETU grava el excedente de operación.

4.2. Carga adicional

El IETU es calificado por el Ejecutivo como un impuesto mínimo, pues se paga nada más aquella parte que exceda al ISR del contribuyente, pero en realidad, éste es un impuesto máximo y el ISR el mínimo, pues el objetivo es que el contribuyente siempre pague el ISR que genere y no menos que esto (impuesto mínimo) y pague como máximo lo que cause por concepto de IETU (impuesto máximo). Siempre se pagará, cuando menos, ISR y no más que lo que se cause de IETU, excepto cuando éste sea menor que el mínimo (ISR).

Una vez establecida la similitud entre objeto y base de ambos impuestos, se demostrará que el IETU es una carga adicional para el contribuyente,

mediante el estudio y análisis de la complementariedad del IETU en relación con el ISR. Para ello, analizaremos la complementariedad del Impuesto al Activo (IMPAC) con el ISR, para determinar lo conducente en el caso que nos atañe.

En nuestro país, en 1988, se establecía para iniciar su vigencia en el año 1989 un “impuesto mínimo”, el “Impuesto al Activo de las Empresas” que después de varias reformas se modificó para denominarse “Impuesto al Activo”.

Uno de los argumentos que se utilizaron para demostrar la inconstitucionalidad del IMPAC fue que era un impuesto complementario del ISR y por tanto una carga adicional que tornaba inconstitucional a ese impuesto. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó en criterio jurisprudencial que el IMPAC sólo era complementario en la parte financiera, pero no en el aspecto jurídico y por tanto no existía complementariedad que deviniera en la determinación de inconstitucionalidad de esa contribución. Años después, el Pleno de la Suprema Corte determinó¹⁸ que sí existía complementariedad jurídica entre ambos impuestos, pero que esa complementariedad no afectaba la constitucionalidad del IMPAC en cuanto al principio de proporcionalidad tributaria, dado el sistema de acreditamiento y posible devolución de ese impuesto en relación con el ISR, lo que hacía al IMPAC un impuesto complementario y no una carga adicional o sobretasa del ISR.

¹⁸ *Activo. El impuesto que establece la ley relativa no constituye una contribución adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta.* 9ª Época, Pleno, Jurisprudencia, P./J. 119/99, SEJUFÉ, tomo X, noviembre de 1999, página 11.

Con la entrada en vigor del IETU, ya no se da este mecanismo, es decir, que el impuesto más alto causado en un ejercicio (el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto Empresarial a Tasa Única) deberá pagarse por el contribuyente sin posibilidad de devolución, por ello, aún cuando se abroga el IMPAC, no se puede confundir este impuesto con un nuevo IMPAC, sino más bien se trata de un nuevo “Impuesto Sobre la Renta”.

Así pues, el Pleno concluye que “el impuesto al activo es un impuesto jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución.”¹⁹

Por tanto, el Impuesto al Activo fue complementario al Impuesto Sobre la Renta, pues existían en ambas leyes, en específico en el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, las disposiciones que señalaban los mecanismos para que sólo se pagase el impuesto más alto causado en un ejercicio y se pudiese compensar o solicitar la devolución del Impuesto al Activo cuando el Impuesto Sobre la Renta fuese mayor y cuando este último fuese menor se pudiese pagar el IMPAC con el Impuesto Sobre la Renta pagado en los tres años anteriores. Eran en efecto impuestos complementarios.

En el IETU no existe esa posibilidad de recuperar los impuestos causados y a diferencia del IMPAC, el IETU no se acredita contra el ISR, pues es éste el que se acredita contra aquél; de ahí que sea un impuesto máximo, además de que no es un impuesto complementario de ningún otro, específicamente, no complementa al ISR y su mecánica no

¹⁹ Ejecutoria que integra la tesis P./J. 119/99, registro 1812, 9ª Época, Pleno SCJN, SEJUFEE, tomo XII, julio de 2000, página 171.

está referida o diseñada en relación con éste último, pues es completamente independiente un impuesto de otro.

En un principio el Pleno de la Corte estableció a través de jurisprudencia que no existía complementariedad entre el IMPAC y el ISR, pues se trataba de contribuciones de naturaleza diferente; así pues, señaló en dicha tesis, que el IMPAC difería en cuanto a su naturaleza al ISR debido a que en este último “los sujetos son las personas físicas y morales que obtienen los ingresos que señala, constituyendo estos ingresos el objeto del impuesto; la base gravable son los ingresos percibidos, menos las deducciones permitidas por dicha ley, estableciéndose diversas tarifas, algunas progresivas. Por tanto, tratándose de dos leyes tributarias con elementos propios y distintos entre sí, no cabe aceptar como violaciones al principio de proporcionalidad tributaria las pretendidas incongruencias basadas en la suposición de que estos ordenamientos se confunden entre sí y tienen la misma naturaleza.”

Las características del ISR señaladas por el Pleno de la SCJN en esa tesis jurisprudencial coinciden con las del IETU, por lo que nuevamente se concluye en la similitud entre ambos impuestos y en la necesidad entonces de determinar si al existir una doble o múltiple tributación sobre el mismo objeto²⁰ se infringe el principio de proporcionalidad tributaria, dado que tanto el hecho generador como la capacidad contributiva en ambos impuestos es similar.

²⁰ El IETU, al establecer como fuente impositiva a los ingresos, provocará una doble imposición federal sobre la misma fuente y triple tributación entre el ISR federal, el IETU y el ISR local que cobran algunas entidades federativas.

4.3. Proporcionalidad y equidad tributarias

Una vez determinada la naturaleza del IETU en el sentido de que su objeto y base, en concepto, son los mismos que los del ISR y, por tanto, que grava la misma fuente de riqueza, es necesario concluir si la capacidad contributiva del sujeto pasivo sigue siendo respetada, una vez que sus ingresos son gravados primero por el ISR y después por el IETU.

El ISR grava ingresos que son indicadores de generación de riqueza; en el momento en que éstos se dan, el sujeto pasivo se obliga al pago del impuesto, el cual dependerá de que esa generación de riqueza incremente en realidad su haber patrimonial; para esto, se comparará todo lo que incrementó esa riqueza (ingresos) contra todo lo que la demeritó (deducciones), llegando a un resultado (utilidad fiscal) que significará lo que de manera neta incrementó la riqueza del sujeto en un determinado período (ejercicio); así pues, si se obtiene mejoría patrimonial, el sujeto pasivo contribuirá al erario a través del ISR.

En ese sentido, se considera que el ISR, como concepto, es un impuesto cuya estructura es perfecta: grava la riqueza neta de los causantes, salvaguardando la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por tanto el ISR grava todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, con ciertas excepciones.

El ISR guarda esa relación con el principio de capacidad contributiva al ser su objeto los ingresos y no las utilidades que generen los contribuyentes y su obligación tributaria nace en el momento mismo en

que se obtienen los ingresos. El impuesto se torna constitucionalmente perfecto al respetar la capacidad contributiva del sujeto, pues “aún cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, no están gravados.”

Nuestro más alto Tribunal ha definido que “la proporcionalidad tributaria exigida por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, se ha entendido por la Suprema Corte como la relación existente entre el monto del tributo y la capacidad contributiva.”

De igual manera, la Corte ha determinado que “para comprender cabalmente las notas distintivas de un tributo específico, debe desentrañarse en el sistema legal que lo rige, en dónde radica la capacidad contributiva en la que descansa la obligación de tributar. En este aspecto conviene destacar que el legislador puede partir de diversos criterios. Uno de ellos es recurrir a situaciones que, de manera indubitable, demuestren la obtención de una riqueza que revele por sí sola que existe esa capacidad, o sea que se tiene la aptitud de contribuir a los gastos públicos, como lo dispone la fracción IV del artículo 31 constitucional.”

El particular, ante el bien estructurado sistema del ISR para la determinación del objeto, la base y el impuesto a pagar, contribuye a sufragar los gastos públicos, considerando su real capacidad a contribuir, dado que se gravan los ingresos que incrementan el patrimonio y lo obligan a pagar el ISR, siempre y cuando ese incremento no sea superado por las partidas deducibles que autoriza la ley de la materia.

Es clara la demostración de las características del sistema del ISR, dado que este impuesto busca atender a la capacidad contributiva global y no como otras contribuciones (por ejemplo, IETU) a una capacidad contributiva parcial.

Así pues, el reconocimiento que ha hecho la SCJN en cuanto a que el ISR es un tributo que considera la capacidad contributiva total implica que cualquier contribución cuyo objeto sean los ingresos tendrá forzosamente un campo de aplicación común con el ISR. En el caso que nos atañe, el IETU tiene el mismo objeto que el ISR, como ya se ha demostrado, por lo que será indispensable determinar si esta nueva carga sobre los ingresos del contribuyente no rebasa su capacidad contributiva, dado que se está frente a una doble tributación.

“La doble tributación sobre la misma fuente exige el mismo sujeto pasivo y el mismo objeto en la relación fiscal.” En el caso específico, el IETU y el ISR gravan, de manera coincidente, el mismo objeto y al mismo sujeto: los ingresos generados por las personas físicas y morales, así como por los residentes en el extranjero con establecimiento permanente, por la enajenación de bienes, la prestación de servicio independientes y el otorgamiento de uso o goce de bienes.

Existe coincidencia, no así igualdad en objeto y sujeto, pues el ISR rebasa al IETU en ambos conceptos, pero cada uno de aquellos que conforman estos elementos esenciales del IETU son parte del ISR.

Por tanto existe doble tributación; sin embargo ello no implica inconstitucionalidad alguna, pues “no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación

sea inconstitucional”. Lo esencial para que la doble tributación genere la inconstitucionalidad de un tributo estriba en lo gravoso de su carga para el sujeto pasivo; es decir, la desproporcionalidad o inequidad generada por la doble tributación.

“En resumen, una misma fuente de ingreso puede estar gravada por uno o más tributos sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar nuestra Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer”.

Se comentó en un principio que el IETU es un impuesto máximo y el ISR, por tanto, se vuelve un impuesto mínimo. Resulta evidente que el ISR es mínimo, pues éste se sigue pagando de igual manera que como se realizó en el 2007 y solamente aquellos contribuyentes que generen el IETU por encima del ISR pagado, tendrán obligación de pagar el excedente entre ambos impuestos. Al contrario, si el ISR es mayor que el IETU, solamente se pagará el primero.

Por tanto, se puede establecer que el ISR es el mínimo, pues siempre se pagará, independientemente de lo que suceda con el IETU, y el IETU es el impuesto máximo, pues será el monto máximo que deberá pagar un contribuyente que obtenga ingresos.

Si el ISR respeta la capacidad contributiva total de una persona moral por gravarle sus ingresos y consecuentemente por obligarle a pagar el impuesto sólo cuando se generen utilidades, ¿es válido que este nuevo impuesto IETU grave el mismo objeto, aún cuando el impuesto que ya lo viene gravando reconozca por completo la generación de riqueza del sujeto pasivo y por tanto, su capacidad contributiva?

Por ejemplo, una persona moral, contribuyente del ISR (sujeto X), podrá generar impuesto por pagar en ciertos ejercicios fiscales y en otros no, dependiendo de su actividad. Puede ser que el sujeto X tenga largos períodos sin pagar cantidad alguna por concepto de ISR, mientras que otras personas morales (sujeto Y) aporten muchos recursos al erario a través de este impuesto; ahora bien, el problema surge al momento de conformar su base.

Si por las características del negocio que lleva a cabo el sujeto X, la utilidad neta que genera es muy baja, es muy probable que ante inversiones realizadas en un ejercicio, su utilidad se extinga e inclusive resulte una pérdida, por lo que el sujeto X no deberá realizar pago de ISR. Si por el contrario el sujeto Y, tiene un factor de utilidad muy amplio por ser pocas las deducciones que enfrenta a sus ingresos y no necesita inversiones de gran monto, seguramente su aportación a través del ISR será cuantiosa, por lo menos en relación a la proporción del ingreso generado. En ambos casos, existe igualdad de sujetos e igualdad de circunstancias que les obliga a aplicar las mismas disposiciones para determinar si están obligados al pago del ISR o no.

Así, podemos establecer que el ISR cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, pues existe congruencia entre el objeto y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público por parte del sujeto pasivo, dado que en el caso del ISR se toma en consideración el

movimiento de riqueza y sus consecuencias tributarias medidas en función de esa riqueza.²¹

Ahora bien, debemos preguntarnos, si el ISR es una contribución que cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, que grava la capacidad contributiva total y su objeto son los ingresos generados por el sujeto pasivo, ¿qué sucede con el IETU que grava el mismo objeto?

Como se ha ido comentando a través del desarrollo del presente capítulo, el IETU grava las mismas actividades que el ISR, las cuales son generadoras de ingresos.

El IETU a diferencia del ISR, no equipara base con utilidades tal y como lo hace este último. Para lograr esto, el IETU no considera como deducibles ciertas partidas que son necesarias para obtener los ingresos; por ejemplo no establece mecanismos de determinación para deducir la adquisición de terrenos, sueldos, salarios y prestaciones al personal e ingresos asimilados a salarios, aportaciones de seguridad social, intereses y otros gastos y costos efectivamente erogados por los contribuyentes para la obtención de los ingresos, lo que vulnera claramente el principio de proporcionalidad tributaria dispuesto en nuestra Constitución, ya que el mecanismo de determinación del IETU no descuenta los factores de la producción que intervienen en la generación de riqueza, es decir, el IETU no sólo grava el ingreso que en términos reales incrementa el patrimonio del causante, sino también los gastos que éste efectúa en su negocio para que el mismo esté en aptitud de producir, situación que da

²¹ *Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.* 9ª Época, Pleno, Jurisprudencia, P./J. 10/2003, SEJUFE, tomo XVII, mayo de 2003, página 144.

lugar a que el gravamen en estudio no guarde relación alguna con la efectiva capacidad contributiva del gobernado.

De acuerdo con lo anterior, con dicha carga tributaria el Estado se expropia del trabajo y de las inversiones del contribuyente, pues su cuantificación no atiende única y exclusivamente a la riqueza generada por la actividad productiva, sino a la producción misma y a la inversión en sus factores, motivo por el cual es claro que este nuevo impuesto resulta desproporcional.

Continuando con el ejemplo. El sujeto X, cuyo factor de utilidad es muy bajo y a veces nulo, ahora deberá calcular el IETU. Su resultado, evidentemente, puede ser tan diverso como casos se planteen; lo importante es determinar si éstas dos contribuciones que gravan el mismo objeto respetan el principio de proporcionalidad a todos los contribuyentes por igual.

El sujeto X, al no considerar ciertas partidas correspondientes a actos reales que van en detrimento del patrimonio del contribuyente, tales como los pagos por servicios subordinados (por ejemplo, nómina), posiblemente genere base de IETU y no de ISR. Es posible que la tasa real de IETU (impuesto entre ingreso) sea mayor que el propio factor de utilidad (utilidad entre ingresos).

La utilidad generada por un contribuyente para efectos del ISR no es ficticia; pues si así fuere el caso, el impuesto que resultara estaría viciado, y por tanto, sería inconstitucional, por no gravar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo. Por lo tanto, del análisis realizado en líneas anteriores, podemos establecer que la base del IETU sí es un

resultado ficticio, pues reconoce sólo algunas partidas que afectan negativamente la generación de ingresos, por lo que se da resultados absurdos entre los contribuyentes.

En el caso del sujeto Y, el IETU grava los mismos ingresos que grava el ISR (recordemos que ambos sujetos del ejemplo generan la misma cantidad de ingresos) y probablemente la disminución en las deducciones sea intrascendente para efecto de determinar la base del IETU, pues la generación de sus ingresos puede no necesitar de mayores insumos, mano de obra o gastos que realizar para llevar a cabo su actividad empresarial. En consecuencia, el sujeto Y gravará una base muy similar entre ambas contribuciones, pero la diferencia en tasas (ISR al 28% y IETU 16.5% para el ejercicio fiscal de 2008) harán que el sujeto Y nunca tenga que pagar el IETU.

Ante el mismo ingreso se puede llegar al resultado de que un contribuyente pague una contribución (el sujeto X pagará IETU al 16.5% para el ejercicio fiscal de 2008) y el otro esté obligado al pago de una carga tributaria diferente (el sujeto Y pagará ISR al 28%); el sistema rompe el esquema entre iguales que hasta el 2007 perduró con el ISR:

- Quien genere ingresos será contribuyente del ISR.
- Si esos ingresos generan modificación patrimonial neta a través de la generación de utilidades, entonces pagará ISR.
- Dependiendo de la verdadera modificación positiva de su patrimonio es que aportará recursos para sufragar los gastos públicos, respetando el principio de proporcionalidad “en la

medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

Al pagar unos IETU y otros ISR, estando en igualdad de circunstancias para medir su capacidad contributiva (por ejemplo mismos ingresos, diferentes partidas que disminuyen esa generación de riqueza), se demuestra la inequidad de trato entre iguales, por lo que el acreditamiento del ISR ante el IETU no es suficiente para demostrar que los impuestos son complementarios y respetan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En este caso, simplemente se trata de sujetos iguales que realizan el mismo hecho generador (objeto del impuesto), pero que al contribuir con reglas diferentes, su aportación impositiva resulta diferente, dependiendo si lo hace a través de una u otra contribución. La definición del *impuesto por pagar* será simple consecuencia del negocio que desarrolle cada contribuyente y no de su capacidad contributiva.

Se llega a la demostración de que en el caso de dos contribuyentes que, a diferencia del ejemplo anterior, no sólo generan el mismo ingreso, sino que el ingreso es generado por exactamente la misma actividad empresarial, en donde uno es mucho más eficiente para realizar la actividad que el otro, por lo que el contribuyente ineficiente tendrá que enfrentar más partidas que disminuyan sus ingresos y, por tanto, uno pagará ISR (utilidad fiscal al 28%) y el otro IETU (excedente de producción al 16.5% para el ejercicio fiscal 2008 y al 17% para el 2009). Los contribuyentes son iguales, el trato fiscal es desigual.

En casos como el antes expuesto, el IETU no grava la capacidad contributiva del sujeto, sino su ineficiencia empresarial; en cambio el ISR, sigue gravando la real capacidad de contribución de ambos sujetos.

Si el IETU fue propuesto para evitar los grandes huecos en la recaudación que ha generado la evasión y la elusión fiscales, hablando específicamente del ISR, no entiendo cómo logrará sus objetivos, pues la generación del IETU dependerá de la naturaleza y características de cada negocio y no de su falta de cumplimiento en el pago del ISR.

Determinar que el IETU, a diferencia del ISR, grava a aquellos que pagan a los factores de la producción, no es más que señalar la coincidencia entre los sujetos de ambas contribuciones; determinar que el IETU no grava utilidades, sino “la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas” resulta coincidente con la esencia del ISR: gravar el incremento en el haber patrimonial generado por los ingresos que se obtengan.

Determinar que los impuestos son diferentes y por tanto que no se rebasa la capacidad contributiva del sujeto pasivo es parcialmente cierto e impreciso; en esencia, ambas contribuciones son iguales, pues gravan a los mismos sujetos y al mismo objeto; variar sus deducciones no es suficiente para demostrar que se trata de centros de imputación diferentes y por lo mismo determinar que no se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

No se puede sustentar que el trato igual entre iguales es consecuencia de que el IETU grava a todos los sujetos del impuesto a través de las

mismas reglas las cuales se encuentran en la ley que la regula. La inequidad de trato se da porque entre todos los sujetos que son iguales (por ejemplo, las sociedades mercantiles) y que pagan ISR bajo las mismas condiciones, por ser iguales, ahora algunas pagan otra contribución (IETU); no obstante que a través del ISR se reconoce de manera global (concepto de capacidad contributiva total) el incremento en el patrimonio de un sujeto pasivo generado por la obtención de ingresos.

Por lo anterior, se sostiene la inconstitucionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues no reconoce la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo al gravar el mismo objeto del ISR, generando una carga adicional para el contribuyente y teniendo como consecuencia un trato inequitativo entre iguales para efectos fiscales.

Por otro lado, se entiende la preocupación del Ejecutivo en cuanto a eliminar los tratos preferenciales a ciertos grupos de contribuyentes (transportistas, sector primario); simplificar reglas que determinen base y pago de la contribución, evitando la excesiva reglamentación; así como evitar la informalidad, la elusión e inclusive la evasión fiscal. Por ello, considero acertado lo establecido en la Iniciativa enviada por el Ejecutivo en cuanto a que se deben “sentar las bases para que mediante el pago de contribuciones, equitativas y proporcionales, la sociedad transfiera recursos destinados a generar los bienes y servicios públicos que la misma sociedad valora y demanda.”

Sin embargo, dudo mucho que dichos objetivos se logren a través del IETU y menos aún que el evasor y el elusor ahora sí contribuyan, lo que con el ISR no se ha logrado. Ahora, para el contribuyente que cumple

implica una mayor carga tributaria que, en el mejor de los casos, mantiene la diferencia proporcional con el evasor en cuanto a contribución al gasto público y, en muchos otros (evasión total), se abrirá todavía más la brecha entre ellos.

Por tanto, resulta razonable la preocupación del Gobierno Federal en no generar contribuciones meramente recaudatorias sin respetar los principios de equidad y proporcionalidad que rompan los lineamientos internacionales sobre tasas bajas en igualdad de circunstancias, pero esto no se logrará a través del IETU, a menos que los cambios en su estructura afecten su esencia.

4.4. Propuestas

El diseño del sistema tributario para el año 2008, incorpora dos nuevas contribuciones, el IETU y el IDE (que entró en vigor el 1º de Julio de 2008), las cuales deberán sujetarse a la revisión constitucional, que se cuestionará a través del juicio de amparo, para conocer si este nuevo esquema respeta las garantías fundamentales de los contribuyentes, pues por disposición constitucional corresponde al Poder Legislativo de la Unión la creación y consolidación de un sistema tributario acorde a las necesidades de la sociedad.

La “Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única” que el Ejecutivo Federal envió el pasado 20 de junio de 2007 al Poder Legislativo para su discusión y eventual aprobación señala que:

“México ha registrado por décadas una baja recaudación tributaria no petrolera. La experiencia ha mostrado que la recaudación tributaria no petrolera sigue siendo notablemente baja, aun cuando durante algunos años se establecieron elevadas tasas impositivas...”

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 la recaudación tributaria. A su vez, la complejidad del sistema tributario es causa y efecto de los fenómenos mencionados; de hecho se trata de un círculo vicioso, en el que, por un lado, las autoridades buscan cerrar espacios para combatirlos 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. Asimismo, las excepciones y los tratamientos preferenciales que contiene el esquema fiscal, además de erosionar las bases gravables, generan mayor espacio para estas prácticas.”

En efecto, el documento señala la necesidad de una reforma tributaria básicamente para evitar que las finanzas públicas sigan dependiendo de los ingresos petroleros.

La iniciativa señala que el problema de la baja recaudación tributaria ha sido compensado en años pasados con ingresos petroleros elevados.

Aunado a lo anterior, la necesidad de incrementar la recaudación y llenar los grandes huecos que se han originado en ésta a través del ISR mediante la cancelación de los privilegios contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 2007, a través de reformas o la creación de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2008 – por

el principio constitucional de irretroactividad contenido en el artículo 14 de la Constitución Política Federal, que prohíbe la aplicación retroactiva de una ley –, se hizo eminente la creación de un nuevo impuesto directo, pues con la aplicación de este nuevo gravamen se dejan de aplicar diversos conceptos de la ley 2007 bajo el principio de “derechos adquiridos”.

Así pues, ante la necesidad de una mayor recaudación el Ejecutivo Federal optó por una reforma al impuesto directo por excelencia: el Impuesto Sobre la Renta. Pero a consecuencia de que los enormes tratamientos diferenciales del impuesto, las exenciones, estímulos fiscales, determinación de pérdidas y otros conceptos harían imposible una reforma que cancelara estos “derechos adquiridos” sin que se estuviera violando el principio constitucional de irretroactividad de una ley, por lo que se optó por establecer un “nuevo gravamen”, que se patrocina como complementario, como un impuesto mínimo, pero que como ha quedado demostrado en el presente trabajo no lo es en absoluto.

Por ello, es menester señalar algunas propuestas para un mejor funcionamiento de esta nueva reforma fiscal:

1. Simplificación del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que reduciría los costos administrativos del sistema fiscal, promoviendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, lo cual no se logrará mientras convivan el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, dada la carga tributaria exorbitante impuesta al contribuyente con este nuevo impuesto.

2. Flexibilidad del sistema impositivo, que permita tener la posibilidad de ajustarse rápidamente a cambios en las condiciones económicas.
3. Transparencia, pues se pretende que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control.
4. Equidad y proporcionalidad en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, estableciendo un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que grave más a quien tenga una mayor capacidad contributiva, reconociendo la verdadera capacidad con la que cuenta el contribuyente para soportar la carga tributaria. Puesto que, saber que todos reciben el mismo tratamiento ayuda a eliminar la cultura de la evasión de impuestos, que es muy común en los países de altos impuestos y que a menudo orilla a la gente a la economía informal. Cuando la gente piensa que el sistema impositivo es injusto, debido a que gente con los mismos ingresos pagan sumas de impuestos muy diferentes, desaparece la culpabilidad de pagar menos de lo que se debe. Es importante señalar que la aplicación de una tasa igual a diferentes contribuyentes no deja de ser una injusticia. Pues, hablando específicamente del IETU, no es la misma afectación el 16.5% para alguien que ganó \$10,000.00 en el mes que para otro que ganó \$1'000,000.00, lo que sucede con este gravamen.

Estamos pues ante una nueva disposición que busca eliminar los tratos preferenciales a ciertos grupos de contribuyentes; simplificar reglas que determinen base y pago de la contribución, evitando la excesiva reglamentación; así como evitar la informalidad, la elusión e inclusive la

evasión fiscal. Pero que, sin embargo no justifica que las garantías más esenciales en materia tributaria sean violentadas por los legisladores.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Como se desprende del Capítulo 1 del presente trabajo, todavía en México hasta el siglo XIX los impuestos eran concebidos con fines meramente recaudatorios.

SEGUNDA.- Del Capítulo 2 se puede concluir que la Actividad Financiera que realiza el Estado, con el propósito de sufragar los gastos que la sociedad demanda de acuerdo a la época en que vive, se encuentra revestida de una facultad económica coactiva que hace efectiva con el propósito de exigir por sí mismo en uso de su autoridad el pago de cantidades que él mismo establece como créditos a cargo de la misma sociedad.

TERCERA.- En el Capítulo 3, se establece que en ejercicio de la facultad que la Carta Magna le otorga al Estado para cumplir con la tarea que le ha sido encomendada se encarga de estructurar el esquema tributario de nuestro país, claro, limitado por ciertos principios para fijarlo. Así pues, el impuesto resulta ser el tributo por excelencia dentro de nuestro sistema tributario.

CUARTA.- Así pues, dentro del Capítulo 4 se establece que el Impuesto Empresarial a Tasa Única grava a las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como a residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan por concepto de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

QUINTA.- Atendiendo al objeto y a la base del IETU, así como del ISR, la similitud de ambos impuestos es clara: el objeto son los ingresos, la base es el beneficio que se obtenga por la generación de esos ingresos. Su naturaleza es esa, en el IETU se utilizan términos económicos que parecieran ser la diferencia con el ISR, acostumbrados a reconocer una utilidad fiscal que se determina de ingresos menos deducciones; finalmente el IETU también tiene una base que se determina de igual manera para llegar a situaciones semejantes, la medición de eficiencia de la actividad de un contribuyente, tal y como se analizó en el capítulo correspondiente de la presente tesis.

SEXTA.- Esta nueva carga impositiva, se presentó por el Ejecutivo Federal como un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, que se vende como un impuesto mínimo y complementario pero que como ha quedado demostrado en el presente trabajo no lo es en absoluto, pues no se trata de un impuesto complementario de ningún otro, específicamente, no complementa al ISR y su mecánica no está referida o diseñada en relación con éste último, pues es completamente independiente un impuesto de otro, el cual fue establecido con el objeto de controlar a los contribuyentes evasores y obtener mayores recursos fiscales con efectividad. En realidad, el IETU es un tributo que tiene múltiples deficiencias en su determinación, lo cual da lugar a tratamientos desproporcionales e inequitativos que violan lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Suprema en perjuicio de los contribuyentes.

SÉPTIMA.- Las disposiciones contenidas en este nuevo ordenamiento resultan relevantes para el ámbito empresarial en la

medida en que incrementan la carga tributaria de estos sujetos pasivos, particularmente en el procedimiento establecido para su cálculo, pues genera una base gravable artificial que resulta superior a la que realmente corresponde a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

OCTAVA.- Este nuevo impuesto viola garantías constitucionales fundamentales en materia tributaria, como son: la proporcionalidad, la equidad y la legalidad tributarias, toda vez que el Impuesto Empresarial a Tasa Única no establece mecanismos de determinación efectivos para deducir erogaciones realizadas por los contribuyentes e indispensables para la obtención de los ingresos generados por las actividades señaladas por este impuesto como generador de créditos fiscales, lo que vulnera el principio de proporcionalidad tributaria dispuesto en nuestra Constitución, pues el mecanismo de determinación del IETU no permite realizar deducciones respecto de los gastos que el contribuyente efectúa en su negocio para que éste se encuentre en posibilidad de producir, lo cual genera la falta de capacidad contributiva del gobernado para que contribuya al erario público a través de este gravamen.

NOVENA.- Así pues, este nuevo tributo resulta confiscatorio del trabajo y de las inversiones del contribuyente, pues éste grava no sólo la riqueza generada por las actividades productivas, sino también la producción misma y la inversión en sus factores, por lo que resulta desproporcional.

DÉCIMA.- Asimismo, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece tratamientos inequitativos en beneficio de las

Instituciones Financieras y los integrantes de las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a diversas personas físicas y empresas maquiladoras, pues a dichos causantes se les permiten deducciones y acreditamientos preferenciales de costos y de impuestos, que no le resultan aplicables a los demás contribuyentes aun y cuando existen las mismas razones contables y financieras para que tales beneficios sean otorgados a todos los contribuyentes, por lo que al no existir una justificación válida respecto a estos tratos preferenciales establecidos arbitrariamente por la ley, es evidente que se vulnera el principio de equidad tributaria en perjuicio de los contribuyentes de este impuesto.

DÉCIMA PRIMERA.- Por otro lado, debe tomarse en cuenta el “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los Impuestos Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única”, emitido por el Ejecutivo y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007 y la “Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008” publicada el 31 de diciembre de 2007 no subsanan las deficiencias que presenta éste nuevo ordenamiento. Si bien, dichos actos de autoridad establecen ciertos beneficios tributarios, los mismos resultan parciales y debido a su naturaleza, no pueden enmendar los vicios de inconstitucionalidad que contiene la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues sólo los actos formal y materialmente legislativos son los que pueden establecer el alcance de los elementos esenciales del IETU.

DÉCIMA SEGUNDA.- Por lo que, debe observarse que la aplicabilidad de este tipo de decretos queda al arbitrio de la autoridad fiscal, siendo el Poder Ejecutivo quien decida su aplicabilidad y vigencia, y los beneficios que establece esta clase de normatividad, puede modificarse a capricho del fisco en perjuicio de los gobernados.

BIBLIOGRAFÍA:

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. “*Derecho Fiscal*”. Editorial Themis. Décima Novena Edición. México. 2007. 555 páginas.
- BORJA Soriano, Manuel. “*Teoría General de las Obligaciones*”. Editorial Porrúa. Décima Novena Edición. México. 2004. 732 páginas.
- CARRASCO Iriarte, Hugo. “*Derecho Fiscal I*”. Iure Editores. Sexta Edición. México. 2007. 432 páginas.
- CASTREJÓN García, Gabino Eduardo. “*Derecho Administrativo*”. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Segunda Edición. México. 2002. 552 páginas.
- CASTREJÓN García, Gabino Eduardo. “*Derecho Tributario*”. Cárdenas, Editor y Distribuidor. México. 2002. 732 páginas.
- CHAPOY Bonifaz, Dolores Beatriz (Coordinadora). “*Derecho Financiero*”. McGraw-Hill. México. 1997. 243 páginas.
- DAMM Arnal, Arturo. “*La Revolución Fiscal en México: Una Cuestión Pendiente*”. Panorama Editorial. México. 1995. 99 páginas.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. “*Principios de Derecho Tributario*”. Limusa. Quinta Edición. México. 2007. 223 páginas.
- DE LA CUEVA, Arturo. “*Derecho Fiscal*”. Editorial Porrúa. Segunda Edición. México. 2003. 331 páginas.
- FLORES Zavala, Ernesto. “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”. Editorial Porrúa. Trigésima Cuarta Edición. México. 2004. 610 páginas.
- FRAGA, Gabino. “*Derecho Administrativo*”. Editorial Porrúa. Cuadragésima Cuarta Edición. México. 2005. 506 páginas.
- GARZA, Sergio Francisco de la. “*Derecho Financiero Mexicano*”. Editorial Porrúa. Vigésima Séptima Edición. México. 2006. 1025 páginas.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos M. “*Derecho Financiero*”. Tomo I. Depalma. Cuarta Edición. Buenos Aires. 1987. 652 páginas.

- GORDOA López, Ana Laura. “*Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*”. Editorial Porrúa. México. 2000. 133 páginas.
- KRICKEBERG, Walter. “*Las antiguas culturas mexicanas*”. Fondo de Cultura Económica. Décima Segunda Edición. México. 2003. 476 páginas.
- LÓPEZ Lozano, Eduardo. “*Análisis integral del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)*”. ISEF. México. 2008. 249 páginas.
- MARGAIN Manautou, Emilio. “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”. Editorial Porrúa. Décima Cuarta Edición. México. 1999. 327 páginas.
- PETIT, Eugéne. “*Tratado Elemental de Derecho Romano*”. Editorial Porrúa. Vigésima Tercera Edición. México. 2007. 694 páginas.
- REYES Altamirano, Rigoberto. “*Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Aspectos constitucionales, comentarios y jurisprudencias*”. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. México. 2008. 352 páginas
- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. “*Derecho Fiscal Mexicano*”. Editorial Porrúa. México. 1999. 593 páginas.
- SÁNCHEZ Hernández, Mayolo G. “*Derecho Tributario*”. Tomo I. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Tercera Edición. México. 2002. 702 páginas.
- SÁNCHEZ León Gregorio. “*Derecho Fiscal Mexicano*”. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Décima Segunda Edición. México. 2000. 696 páginas.
- SERRA Rojas, Andrés. “*Derecho Administrativo*”. Segundo Curso. Editorial Porrúa. Vigésima Cuarta Edición. México. 2006. 900 páginas.
- SERRA Rojas, Andrés. “*Teoría del Estado*”. Editorial Porrúa. Décima Séptima Edición. México. 2005. 843 páginas.
- SMITH, Adam. “*La riqueza de las naciones. Libros I, II, III y selección de los libros IV y V*”. Alianza Editorial. Quinta Edición. España. 2001. 818 páginas.
- TENA RAMÍREZ, Felipe. “*Leyes Fundamentales de México 1808-1982*”. Editorial Porrúa. Segunda Edición. México. 1982. 1031 páginas.

- VAILLANT, George C. “*La civilización azteca: origen, grandeza y decadencia*”. Fondo de Cultura Económica. Sexta reimpression de la Segunda Edición en español. México. 1990. 317 páginas.

LEYES Y OTROS

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2008.
- Código Fiscal de la Federación 2008
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única 2008.
- Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los Impuestos Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2008.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 2008.
- “*Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*” que el Ejecutivo Federal envió el pasado 20 de junio de 2007 al poder Legislativo para su discusión y eventual aprobación.
- “*Dictamen de la comisión de hacienda y crédito público, con proyecto de decreto por el que se expide la ley del impuesto empresarial a tasa única*”
- INEGI, Glosario, www.inegi.org.mx.
- INEGI, ABC. Sistema de Cuentas Nacionales de México. Cuentas por sectores institucionales, www.inegi.org.mx.
- IUS 2007. Jurisprudencia y Tesis Aisladas Junio 1917-Junio 2007. Suprema Corte de Justicia de la Federación. Poder Judicial de la Federación.