

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



**UNIVERSIDAD AUTONOMA
DE AGUASCALIENTES**

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE AGUASCALIENTES

CENTRO DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES

DEPARTAMENTO DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO

CASO PRÁCTICO PARA OBTENER GRADO DE MAESTRO

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCION I DEL ARTÍCULO 5º DE LA LEY
DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA (IETU)

ALUMNO: LIC. EDUARDO DE LUNA GAONA

ASESOR: MAESTRO JESUS ARMANDO LOPEZ VELARDE CAMPA

Aguascalientes, Ags a Noviembre de 2008

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

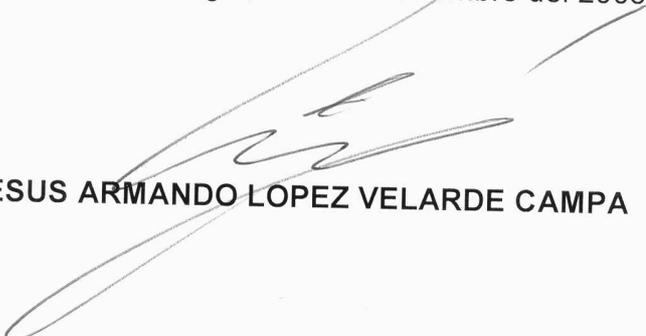
DR DANIEL GUTIERREZ CASTORENA
DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES
PRESENTE

Por medio de la presente hago de su conocimiento que el Sr. Eduardo de Luna Gaona egresado de la MAESTRIA EN DERECHO, ha presentado la integración final de su Trabajo Recepcional "Inconstitucionalidad de la Fracción I, del artículo 5° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

El Trabajo Práctico incorpora los elementos teóricos y metodológicos requeridos para su construcción y su aplicación práctica, así como las observaciones señaladas para la presentación de un documento formal que cumple con los criterios que le permiten ser defendido en el examen de grado reglamentario, dando paso al procedimiento de los trámites correspondientes.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 24 de noviembre del 2008


JESUS ARMANDO LOPEZ VELARDE CAMPA

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado la vida y permitido conservarla.

A mi mamá, mi papá, mi abuelito, mis dos abuelitas y mi hermana quienes me orientaron y enseñaron con paciencia todas aquellas pequeñas cosas que ahora me permiten llegar a este momento en mi vida.

A mi hijo, cuya llegada llenó de luz mi existencia.

A mi esposa, cuya compañía me ha dado la fuerza necesaria para seguir adelante día tras día.

Al litigio, que me ha dado la experiencia suficiente para desempeñar la profesión con orgullo.

Al Maestro José Manuel de Luna Martínez, por haberme exhortado a estudiar Derecho.

Al Lic. Salvador Farías Higareda, por haberme otorgado la confianza en mis primeros años y una valiosa oportunidad para desempeñarme bajo sus atinados consejos.

AGRADECIMIENTOS

A mis maestros, a mi asesor, a las Ciencias Jurídicas, a mis compañeros de la oficina, que sin su apoyo nada de esto sería posible.



RESUMEN

El siguiente trabajo es una investigación teórica de todos los elementos conceptuales que fueron necesarios para elaborar una demanda de amparo indirecto en contra de la fracción I, del artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, específicamente relativo a una institución que presta servicios educativos, a nivel preescolar, primaria, secundaria y bachillerato.

La investigación se estructura en tres grandes apartados, en la primera se desarrollan las herramientas conceptuales que engloban la mayoría de los aspectos jurídicos que fueron considerados para poder proponer una solución a la problemática de la institución educativa; en la segunda se analiza la propuesta de acción para solucionar el problema de dicha institución, así como su desarrollo y en la parte final se exponen las conclusiones que arrojó tanto la investigación como la solución prestada.

INTRODUCCIÓN	3
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
I. ANTECEDENTES	5
II. JUSTIFICACIÓN	7
III. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN	8
IV. OBJETIVO GENERAL	9
V. OBJETIVOS PARTICULARES	10
CAPITULO PRIMERO: MARCO TEORICO CONCEPTUAL	11
I. UBICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO	12
1. PLANO GENERAL	12
2. DERECHO FINANCIERO.....	14
3. DERECHO FISCAL.....	15
4. DERECHO PRESUPUESTARIO.....	17
5. DERECHO IMPOSITIVO.....	20
II. LOS IMPUESTOS	22
1. CONCEPTO	22
2. ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO.....	24
3. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.....	27
3.1 Los sujetos.	28
3.2 El Objeto:.....	33
3.3 La Base:	34
3.4 Tasa o tarifa:	65
3.5 Época De Pago	68
III. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES	69
1. PRESUPUESTO DEL IMPUESTO. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	69
2. TEORIA CAUSAL DE LOS IMPUESTOS	75
3. GARANTÍAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO.....	81
IV. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	92
1. IMPUESTOS DIRECTOS	92
2. IMPUESTOS INDIRECTOS.....	93
3. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.	94
V. IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	103

1. ANTECEDENTES	103
2. FLAT TAX.....	106
3. EL IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA.....	109
4. PROCESO LEGISLATIVO EN MÉXICO.....	111
VI. MEDIOS DE DEFENSA EN EL DERECHO FISCAL.....	117
1. MEDIOS INDIRECTOS	118
2. MEDIOS DIRECTOS	119
2.1 Clasificación de los Medios de Impugnación.....	120
2.1.1 Recursos Administrativos	121
2.1.2 Juicio Contencioso Administrativo	126
2.1.3 Juicio de Garantías	129
VII. JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LEYES.....	140
1. NATURALEZA JURÍDICA.....	140
2. REQUISITOS DE PROCESABILIDAD.....	142
3. CONCEPTOS DE VIOLACIÓN.....	144
4. INCIDENTE DE SUSPENSIÓN	147
5. INFORME JUSTIFICADO.....	152
6. AUDIENCIA CONSTITUCIONAL.....	154
7. RECURSO DE REVISIÓN.....	163
CAPITULO SEGUNDO. DISEÑO DEL PLAN DE ACCIÓN.....	170
I. PLAN DE ACCIÓN.....	171
II. DOCUMENTACIÓN REQUERIDA.....	175
III. CONCEPTO DE VIOLACIÓN	177
CAPITULO TERCERO: CONCLUSIONES	235
BIBLIOGRAFÍA	240

INTRODUCCIÓN

El sistema Tributario Mexicano, por medio de leyes emanadas del poder legislativo, estableció un sistema de Impuestos Indirectos y de Impuesto Directos como lo es el recientemente creado Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cuál fue introducido en nuestro país mediante la creación de la ley respectiva para el ejercicio fiscal de 2008, este impuesto grava los ingresos de los contribuyentes si bien a una tasa inferior, pero reconociendo muy pocas deducciones, lo que resulta en un pago superior de impuestos para determinados causantes

Uno de los contribuyentes que mayor impacto les presenta dicho nuevo impuesto son las instituciones que se dedican a la impartición de servicios educativos, pues la mayoría de sus gastos son los sueldos y salarios que le pagan a los maestros, y son precisamente estas erogaciones las que este nuevo gravamen no reconoce completamente en cuanto a su deducción, sino que este sistema impositivo únicamente les permite deducir un porcentaje de estos gastos, por lo que habrán de pagar por concepto de Impuesto Empresarial a Tasa Única un importante cumulo de impuestos.

Ahora bien, es bien sabido que en nuestro país el Estado no cuenta con los elementos y la infraestructura suficiente para satisfacer la demanda en educación que el país requiere, especialmente a nivel medio superior, y profesional, por lo que anteriormente las personas morales que se dedican a impartir servicios de educación gozan de un trato preferencial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, por tratarse de personas morales con finalidades no lucrativas, lo que les permite que al no perseguir fines mercantilistas, puedan utilizar los remanentes que pudieran tener en la inversión para el mejoramiento de sus instalaciones y todos los servicios que prestan, gravando únicamente aquellos remanentes que

distribuyan entre sus asociados, equiparándolos a ingresos de personas físicas por servicios remunerados.

La ley, prevé exentar del pago de dicho Impuesto a aquellas instituciones educativas que realicen el trámite para recibir donativos, pues dicho procedimiento y autorización les obliga a dictaminarse fiscalmente, teniendo que recurrir anualmente a Contadores Públicos Certificados y autorizados por la Secretaría de Hacienda y el Servicio de Administración Tributaria, para que los mismos realicen una especie de auditoría, determinando e informando a la autoridad el cumplimiento, o la omisión en el pago de impuestos del contribuyente, resultando sin embargo costoso el servicio prestado por el Contador Público Registrado y molesta una revisión y vigilancia anual por parte de la autoridad, aunado a que la autoridad dispone de mecanismos sencillos para poder exigirle rendición de cuentas, recayendo el amplio yugo fiscal sobre las instituciones cautivas con mayor peso.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

I. ANTECEDENTES

A partir del 1º de Diciembre de 2006, después de haber ganado una de las elecciones presidenciales más cerradas en la historia contemporánea de nuestro país, y después de una recia oposición y descalificaciones del candidato de la izquierda política, toma posesión al frente del Poder Ejecutivo el C. Felipe Calderón Hinojosa, sucesor del ex presidente Vicente Fox Quezada, quien habrá de ocupar la silla presidencial en el periodo del año 2006 al año 2012.

Felipe Calderón ante los medios planteó que los ejes de su gobierno serían impulsar aquellos sectores detonadores de empleos, entre los que se encuentran la vivienda, el turismo y el agropecuario, desarrollar proyectos de infraestructura, apoyo a la actividad productiva mediante una intermediación financiera de la banca de desarrollo, así como un enfoque prioritario a la seguridad pública y el combate al narcotráfico, lo que viene a reflejar algunos de los compromisos asumidos durante su campaña electoral.

En el aspecto económico señaló que se establecerían políticas gubernamentales de austeridad para responsabilizar y ejecutar los gastos públicos de una manera más racional, y respecto a los ingresos, a principio de su gobierno se prometió enfatizar medidas encaminadas a incrementar la eficiencia del sistema tributario y a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, buscando lo que desde hace mucho tiempo viene siendo una constante general en los gobiernos, buscar incrementar la base gravable a través de la eliminación de prácticas de planeación tributaria que la erosionan, y del aumento de la contribución voluntaria mediante la simplificación, tratando de incluir a la economía informal en la base de contribuyentes que aportan al sostenimiento del país.

De esta manera, en el mes de Junio del año 2007, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dio a conocer “La Reforma Hacendaria por los que menos tienen: Construyendo Juntos un México más Justo”, en el que reseñan los apartados de Diagnóstico a la situación Fiscal del país, de la Administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el combate a la evasión fiscal, el Gasto público y su transparencia, eficacia y austeridad, el Federalismo y la búsqueda de un nuevo Pacto Hacendario, así como algunas propuestas para buscar equidad, competitividad y fuentes alternativas de ingresos para fortalecer el Sistema tributario, documento que constituiría el antecedente y los ejes de las propuestas de reforma legislativa que habrían de conformar el Paquete económico para el ejercicio 2008.

En el apartado del Sistema Tributario, se consignó la necesidad de buscar fuentes alternativas de ingresos, proponiéndose una contribución empresarial a tasa única, de control para el Impuesto Sobre la Renta, que sustituyera el Impuesto al Activo, esta contribución empresarial a Tasa Única, fue así incluida dentro del paquete económico 2008, que fue enviado al congreso, mismo que lo aprobó denominándolo Impuesto Empresarial a Tasa Única, pero desde la campaña electoral de Felipe Calderón Hinojosa se venía manejando la idea de establecer una contribución plana novedosa, que cuenta con su antecedente más exitoso en Estonia, donde se desaparecieron todos los impuestos y solamente se sostuvo una contribución con una tasa única, el denominado Flat Tax.

Sin embargo, este impuesto único tiene una gran diferencia con el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Flat-tax permite hacer la deducción de las erogaciones realizadas por concepto de pago de salarios a los trabajadores, y el IETU no, sino que permite realizar una deducción de cierto coeficiente, sin permitir que un saldo negativo pueda acreditarse posteriormente.

II. JUSTIFICACIÓN

Al ser el Impuesto Empresarial a Tasa Única y sus disposiciones una ley de nueva creación, esta viene emparejada con la oportunidad para los contribuyentes de interponer un juicio de amparo indirecto, en contra específicamente de la disposición que impide realizar la deducción total de las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social de sus trabajadores y maestros en general, ya sea dentro de los primeros treinta días después de iniciada la vigencia de la ley, o dentro de los primeros quince días después de presentar la primera declaración del Impuesto Empresarial de Tasa Única, que sería el primer acto de aplicación de la ley, pues al presentar la declaración y pagar el impuesto, se materializa en la esfera jurídica del contribuyente al hacer el cálculo del impuesto a pagar la imposibilidad de deducir de los ingresos totales, las deducciones anteriormente señaladas.

Por lo tanto, el presente trabajo es una investigación de todos los elementos que se tomaron en cuenta para poder elaborar un amparo en contra de una ley fiscal, y en específico de sus disposiciones, que servirá para aquellos que lo consulten para elaborar defensas constitucionales posteriores similares, siendo la presente investigación viable porque se dispone de los recursos materiales y humanos para llevarlo a cabo, además de ser un problema novedoso.

III. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN

La imposibilidad de poder deducir los gastos por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social de las personas morales dedicadas a prestar servicios educativos se deriva en una carga durísima para los contribuyentes dedicados a prestar servicios de educación, pues el grueso de sus gastos son por concepto de pago de salarios y honorarios a los maestros y al personal que labora en las instituciones, pues aunque la ley permite a los contribuyentes que prestan servicios de enseñanza quedar exentos del pago del impuesto, siempre y cuando realicen el trámite para conseguir la autorización para recibir donativos, lo cual trae aparejada la obligación de presentar dictámenes fiscales anuales emitidos por Contadores Públicos Autorizados, cuyo costo oscila los treinta mil pesos anuales, dependiendo del mercado y del prestador de servicio, lo que en otras palabras significa una fiscalización anual voluntaria ante el Fisco Federal, así como eliminando la posibilidad a dichas personas morales de poder distribuir remanente que en su caso se desprendiera en los ejercicios fiscales, pues al tener autorización como donatarias el grueso de sus remanentes deben invertirse en la propia persona moral.

Por lo tanto, y ante esta situación que fue considerada inconstitucional, como se expone en el trabajo práctico que nos ocupa, algunas instituciones educativas particulares, decidieron presentar un juicio de amparo indirecto ante la Justicia Federal, buscando que la disposición que no les permite deducir el grueso de sus deducciones fuera declarado inconstitucional, para así realizar el pago de dicho impuesto en su caso de una manera más justa, esto es, dejando fuera de la base gravable los pagos que se formulan por concepto de sueldos y salarios en su totalidad, para que cualquier saldo negativo pueda acreditarse a posterioridad, y no perderse en cada cálculo anual, que es el efecto que se solicita mediante la petición del cobijo constitucional.

IV. OBJETIVO GENERAL

Formular un concepto de violación en el que se exponga, sostenga y demuestre la parte de la ley que agravia el Marco Constitucional y las garantías individuales de los gobernados afectados por la imposibilidad de deducir los gastos por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social al momento de realizar el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única a pagar.



V. OBJETIVOS PARTICULARES

Establecer el marco legal y la naturaleza jurídica que regula las contribuciones.

Analizar la naturaleza jurídica del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Analizar los medios de defensa existentes en materia Fiscal

Establecer los principios elementales del juicio de Amparo Indirecto

Formular un concepto de violación en contra de la imposibilidad de deducir los gastos de sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social en relación con el Impuesto Empresarial a Tasa Única

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



CAPITULO PRIMERO: MARCO TEORICO CONCEPTUAL

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

I. UBICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

1. PLANO GENERAL

Primeramente, afirmamos categóricamente, que los impuestos se sitúan dentro de la Rama del Derecho Público, en virtud de que los impuestos son los medios de sustento para la vida del Estado, así como para lograr la consecución de sus fines¹. Así, llegamos a la conclusión de que los fines del Estado se concentran en los bienes comunes que son considerados por la población como bien público, y pueden resumirse en tres cosas, la prestación de servicios públicos, el desarrollo de funciones de Mando y de policía para asegurar la seguridad, y finalmente la promoción y vigilancia de las actividades de los particulares, lo que coincide con la concepción de actividades y atribuciones fundamentales del Estado que sostiene Gabino Fraga².

En este sentido, a fin de conseguir los bienes públicos el Estado se vale del resguardo del orden, la paz y la seguridad de la nación, de la organización de la conducta de los sujetos de derecho mediante normas jurídicas y finalmente de ejercer un poder directo sobre los ciudadanos, a través de órganos cuyas competencias están señaladas en la Constitución General.

Ahora bien, a fin de conseguir lograr esos fines de Derecho Público, como habíamos apuntado anteriormente, el Estado necesita hacerse de los recursos necesarios para la consecución de los mismos, lo que logra a través de la actividad financiera, misma actividad financiera que puede dividirse en tres momentos, el primero, aquel en el cual el Estado se hace de todos los medios

¹ Según Andrés Serra Rojas las funciones públicas son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la seguridad, los trasportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público, etc. Serra Rojas Andres. *Derecho Administrativo, Sexta Edición, Tomo Primero*. Editorial Porrúa. S.A. México 1974, página 78.

² Gabino Fraga, *Derecho Administrativo, Revisada y Actualizada por Manuel Fraga, Vigésimo Séptima Edición*, Editorial Porrúa, México 1988.

necesarios para dotarse de recursos que habrá de destinar en la obtención de los fines señalados, mediante la creación de contribuciones (momento que nos interesa para nuestra investigación), la consecución de los ingresos del Estado, ya sea por recaudación de impuestos, los del producto de la venta de los Bienes del Estado, por los de la prestación de un servicio privado del Estado o inclusive por la obtención de los empréstitos.

Los ingresos del Estado de esta manera se dividen en dos grandes grupos: el de los ingresos tributarios y el de los ingresos financieros.³

Los ingresos tributarios son los que derivan de las aportaciones en dinero que de manera impositiva realizan los ciudadanos de acuerdo con sus ingresos y bienes, utilidades o rendimientos, de conformidad a la calidad de sujeto pasivo que tienen en la relación jurídica tributaria, respondiendo siempre a los principios constitucionales a que se encuentra sujeto el Estado al imponer dichas obligaciones, destacándose de estos el de la capacidad contributiva. Por otra parte los ingresos financieros del Estado provienen de las fuentes de financiamiento a que recurra el Estado dentro de esquemas económicos previamente aprobados por los órganos legislativos.

“Dicho en otras palabras, mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria.”⁴

³ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal, Decimo quinta Edición, Editorial Themis, México 2000, pagina 81.*

⁴ *Idem.*

2. DERECHO FINANCIERO

La rama del Derecho encargada del Estudio de las instituciones jurídicas relativas a las actividades financieras del Estado, es el Derecho Financiero Público.

Según Mario Pugliese, el Derecho Financiero Público es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de estas normas.⁵

Sergio Francisco de la Garza⁶, al referirse al Derecho Financiero, nos menciona de tres momentos fundamentales dentro de la actividad financiera del Estado, un primero de obtención de ingresos, mismos que pueden afluir al estado tanto por institutos de derecho privado, como por la explotación de su propio patrimonio, y de igual manera por institutos de derecho público por medio de tributos, institutos mixtos, contratación de empréstitos, etc. Un segundo momento lo es el de la gestión o manejo de recursos obtenidos y su subsecuente administración y explotación como bienes patrimoniales del propio Estado, y finalmente un tercer momento que es el de la erogación de todos esos recursos para la subsistencia del estado y la aplicación en la prestación de la variada rama de servicios públicos que el mismo presta, en beneficio de la colectividad.

Por otra parte, dentro de este Derecho Financiero Público, es que podemos ubicar al Derecho Fiscal o Tributario, al Derecho Presupuestario y finalmente al Derecho Impositivo, el primero referido en cuanto a las normas que regulan la actividad del

⁵ *Pugliese Mario. Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica. México, 1939, página 22.*

⁶ *De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1999.*

Estado en su calidad de Fisco, en funciones de recaudación, organización de causantes, y de fiscalizador de los mismos, por otra parte al Derecho Presupuestario lo podríamos encontrar como la rama del Derecho Financiero en cargado de efectuar las normas que regularán la actividad del estado a fin de erogar los recursos obtenidos tanto mediante su actuación como el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, así como por los ingresos financieros, es decir de efectuar la planeación en la actuación del Estado al gastar los recursos de que el mismo ha sido provisto.

Finalmente, encontramos al Derecho Impositivo, como la Rama del Derecho Financiero, que se encarga principalmente del estudio de los tributos, de una manera restringida, analizándolos de acuerdo con los principios reguladores que Constitucionalmente ha establecido el Constituyente, dejando a un lado todos los demás ingresos que puede llegar a obtener el Estado a fin de seguir realizando las actividades por las que ha sido creado, este derecho impositivo también analiza que las contribuciones al establecerse por el legislativo respeten los principios que se han consagrado de una manera doctrinaria.

3. DERECHO FISCAL

El Derecho Fiscal, es la Ciencia Jurídica encargada del estudio de las diversas contribuciones establecidas por los Órganos Legislativos de los Estados en ejercicio de dichas facultades, así como los actos administrativos desarrollados por las autoridades en su calidad de sujetos activos de la relación jurídico tributaria, actos administrativos tendientes a la recaudación de dichas contribuciones, así como los actos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización y de ejecución en contra de sujetos pasivos morosos y omisos en sus obligaciones tributarias.

De acuerdo a su objeto de estudio, entendemos por derecho fiscal al conjunto de normas jurídicas que regulan la materia fiscal, los principios e instituciones fiscales, los ingresos del Estado, y el gasto público, las facultades de las autoridades fiscales, los métodos de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, el nacimiento, la determinación, la exigibilidad y la extinción de la obligación tributaria, las infracciones, sanciones y los delitos fiscales, los medios de defensa: recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y la aplicación del juicio de amparo en materia fiscal⁷. Dicha Ciencia de igual manera analiza el cúmulo de principios tanto doctrinarios como constitucionales que rodean la relación jurídico tributaria, los elementos de las contribuciones y en suma, todas y cada una de las particularidades jurídicas en torno a la relación jurídico tributaria.

Para Sergio Francisco de la Garza, el Derecho Tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento del tributo, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación”⁸

Aún cuando en el sistema jurídico Mexicano, a lo que llama el autor anteriormente citado como tributos, Constitucionalmente ha sido reconocido como contribuciones, de cualquier manera sigue siendo completamente válida la acepción del mismo pues los vocablos contribuciones, impuestos y tributos han sido manejados según el momento histórico, como posteriormente habrá de ser señalado.

⁷ Islas Montes, Roberto y otros. *Una introducción a la Hermenéutica Fiscal*, Editorial Porrúa, México 2007, pág 7.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Op Cit.* pag 26

El Derecho Fiscal, podría tener algunas derivaciones, en cuanto a los actos jurídicos de diversa naturaleza que se desprenden de el amplio campo que abarca, en este sentido sostenemos que existe un Derecho Fiscal Constitucional respecto de aquella ciencia jurídica que estudia los diversos principios constitucionales aplicados a la materia tributaria, encontramos un Derecho Fiscal Sustantivo como aquel que se encarga de analizar el fondo, esencia, naturaleza jurídica y principios contenido en las contribuciones establecidas por el sujeto activo en ejercicio de sus atribuciones, por Derecho Procesal Fiscal entendemos a la Ciencia Jurídica encargada de analizar los diversos procedimientos que surgen respecto de la relación jurídico tributaria, y Finalmente encontramos a un Derecho Penal Fiscal como aquel encargado de estudiar y analizar la suma de conductas punitivas, que el legislador ha establecido como sanción a los gobernados que omiten el cumplimiento de sus obligaciones jurídico tributarias mediante alguna conducta dolosa.

La anterior división, de manera propositiva bien puede responder a la realidad, en la que se ha ido especializando la propia materia fiscal, ante el advenimiento de muchas y muy variadas consecuencias en torno a la relación jurídico tributaria, y ante el gran brazo de la autoridad encargada del cumplimiento tributario, así como ante el gran nacimiento de una conciencia de defensa por parte de los sujetos pasivos, mismo que han dejado de amedrentarse ante muchísimos actos arbitrarios, y han acudido a los tribunales a hacer valer sus derechos.

Las disciplinas jurídicas aludidas, cuentan con una relación de recíproca influencia, se reúnen en una complejidad que requiere ser aprehendida y explicada por la Ciencia del Derecho Fiscal, a fin de resolver en respeto del Estado de Derecho que debe prevalecer en nuestro País.

4. DERECHO PRESUPUESTARIO

Respecto del Derecho Presupuestario lo entendemos como que la rama del Derecho Financiero Público que contiene las normas y principios jurídicos que regulan la formación, aprobación, aplicación y control de los ingresos y gastos del Estado para un periodo de tiempo determinado. Según el tratadista Fernando Sainz de Bufanda⁹, el Derecho Presupuestario es la rama del Derecho Financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el tesoro público. Como se desprende de las anteriores definiciones, el contenido esencial del Derecho Presupuestario lo constituyen las normas y principios que autorizan el estado de previsión de ingresos y el estado de autorización de gastos, regulando con ello la concreta aplicación de tal previsión y autorización dentro del ejercicio al que el Presupuesto se refiere, de un modo tal que dichas normas y principios tengan por objeto organizar el proceso de ingresos y gastos durante un periodo de tiempo dado, asegurándose así la cobertura de los fines de interés general.

En nuestro país, la Constitución Federal regula jurídicamente, con diversa amplitud e intensidad, al Presupuesto (ingresos-gastos) del Estado; el artículo 31, fracción IV, como adelante analizaremos, establece como obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos del Estado en los términos que dispongan las leyes; el artículo 73, fracción VII, se refiere a la facultad legislativa del Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto; su fracción VIII se refiere a la facultad del Congreso para dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional, la fracción XI del mismo artículo concede la facultad al propio Congreso para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones; el artículo 74, fracción IV, a la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para aprobar anualmente el

⁹ Sainz de Bujanda, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, vol 2º, Universidad de Madrid, 1974, p 171,

Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior; este mismo artículo agrega la revisión de la Cuenta Pública que tendrá como objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas. Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará de la entidad de fiscalización superior de la Federación, estableciéndose así el órgano de control externo del Presupuesto; finalmente, el artículo 134 establece que los recursos económicos de que disponga el Gobierno Federal y su administración pública, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que están destinados.

La reseña anterior de las normas principales acerca del Presupuesto Egresos, nos muestra un panorama general sobre el mismo, acerca del presupuesto de egresos podemos encontrar de igual forma los siguientes efectos jurídicos:

- A.** El Presupuesto incide jurídicamente sobre los ingresos como una previsión, ya que los ingresos quedan sometidos a las normas jurídicas que establecen la limitación a la forma de erogar los recursos públicos, en cuanto a que la Autoridad debe limitarse a reunir los fondos tales para cubrir las erogaciones.
- B.** Sobre los gastos del Estado se presenta el efecto jurídico esencial del Presupuesto, lo que posibilita el cumplimiento de las obligaciones del Estado para cubrir las necesidades de la colectividad hasta en cuanto le sujete dicho presupuesto.
- C.** Un tercer efecto se experimenta respecto de la planeación del desarrollo, dado que obliga a las entidades públicas a organizar de una manera

eficiente sus planes y programas de gobierno en cuanto se obligan con dicho presupuesto.

Además, dicho Presupuesto se encuentra reglamentado en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, donde se establecen uno a uno los requisitos que tiene que contener dicho presupuesto, para que el mismo tenga validez y pueda servir a la autoridad para hacerse de los recursos necesarios para llevar a cabo sus atribuciones.

Para finalizar, hay que considerar que el Derecho Presupuestario resulta importante en la regulación de las finanzas públicas en cuanto a la sujeción del sujeto activo que una vez que cuenta con los recursos, se debe sujetar al documento jurídico presupuestario, a fin de llevar a cabo pues, los servicios públicos de la Nación.

5. DERECHO IMPOSITIVO

Por su parte, respecto del Derecho Impositivo comprende la Ciencia Jurídica encargada exclusivamente de analizar los impuestos establecidos por el Estado a su favor y repercutidos en los sujetos pasivos, estudian las obligaciones cívicas y económicas de los ciudadanos para lograr el sostenimiento del Estado y la consecución de la vida social. Es esta rama del Derecho en la que fundamentalmente centraremos nuestro estudio, a fin de analizar el recientemente creado Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la inconstitucionalidad que fue sometida al Juicio de Garantías, por parte de la contribuyente dedicada a la prestación de servicios educativos.

En resumen, los Tributos en el Sistema Jurídico Mexicano, forman parte del Derecho Público, por ser dependientes del Derecho Impositivo, cuyo objeto de estudio se restringe a los impuestos como fuente de ingreso para el Estado,

puesto que la naturaleza de la relación jurídica-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría, siendo a su vez este dependiente del Derecho Financiero, que, indudablemente, y de acuerdo a lo arriba señalado, forma igualmente parte del Derecho Público, por estar orientado hacia la consecución de los fines hacia los que el Estado se orienta a fin de conseguir el bien público.



II. LOS IMPUESTOS

1. CONCEPTO

Por principio de cuentas, habremos de referir la definición contenida dentro de la Legislación Federal Tributaria, la cual en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente señala lo siguiente:

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

- I. *Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deban 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 de este artículo.*

Sin embargo dicha definición nos ayuda en muy poco, puesto que básicamente establece la ley como impuesto las contribuciones distintas a las de mejoras, a los derechos y a las aportaciones de seguridad social, que nacen cuando los contribuyentes se ubican en las situaciones de hecho previstas por las normas (causación que se verá en capítulos posteriores), por su parte Raúl Rodríguez Lobato¹⁰, en su obra de Derecho Fiscal, establece al impuesto como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado en la Ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas una contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato, mientras que para Hugo Carrasco Iriarte¹¹, también en su libro de Derecho Fiscal señala, “El impuesto es la parte de la Renta Nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Editorial Harla : Oxford University Press, (reimpr. 2004)

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal*, México : IURE, 2007 , 6a ed., 343.04 C37f 2007 21.

partes alícuotas de la renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a estas compensación alguna específica y recíproca de su parte.”

El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. Con este concepto, según Enrique Fuentes Quintana y Fritz Neumark¹² se pretende comprender a esta institución que es fundamental en el Estado contemporáneo.

De igual manera existen diversas características que encontramos en todos los impuestos.

- El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares.
- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.
- El impuesto representa la cantidad necesaria para contribuir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.
- El impuesto aunque es un sacrificio, debe de significar el menor sacrificio posible, por lo que debe responder a diversos principios de proporcionalidad y equidad.
- El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.¹³

¹² Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1995, página 1638.*

¹³ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Segunda Edición, Tomo 2, México 2002, página 522.*

Así, concluimos que aunque parecen un poco diversas las definiciones que se le ha dado a los impuestos,

2. ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO

En nuestro país, como en la humanidad, los Impuestos tienen un historial que se remonta a las primeras sociedades, las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad¹⁴. Existían unos documentos denominados “Tequiámatl” (papeles o registros de tributos), estos códices son un antecedente de los primeros actos de la administración pública en el territorio nacional, a cargo de las culturas prehispánicas.

Dicha cultura utilizó la denominación de tributar, y en base a la misma los Aztecas se organizaron y establecieron los primeros funcionarios dedicados a la recaudación, estos fueron denominados como “Calpixqueh” o primeros recaudadores, se diferenciaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Estos funcionarios no solo se encargaban de llevar a cabo la recaudación en el Imperio, sino que sus funciones se extendían hacia el registro de las ciudades que tributaban y los habitantes, llevaban el control de los montos de la riqueza que tenía el Imperio, todo este Registro conforma una de los documentos primigenios de la administración pública en el País. Existían diversos tributos que se pagaban según la ocasión de que se tratase, así existían de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos: 1) En especie o mercancía (impuesto según provincia,

¹⁴ Manuel Yañez, Ruíz. *El problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, México, 1958.*

su población, riqueza e industria); 2) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Una vez que el imperio azteca cae ante la conquista española, Hernán Cortes utiliza el sistema tributario que habían establecido los aztecas, únicamente sustituye los tributos de flores y animales por alimentos, piedras y joyas. Los Registros Aztecas fueron utilizados aproximadamente hasta 1540, cuando se creó ya por el Virreinato una Matrícula, y se estableció el Quinto Real, consistente en enterar una quinta parte de los bienes a la corona Real¹⁵. Así, Cortés designó un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación y custodia del Quinto Real.

Una vez establecida la Colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos con su trabajo como esclavos en las haciendas y granjas, Aproximadamente por 1573 se implanta la alcabala que es antecedente directo del Impuesto al Valor Agregado que hoy ha impuesto el Estado, y existía un peaje correspondiente actualmente al derecho de paso¹⁶. Sin embargo la principal fuente de recursos fue el de los minerales extraídos de las minas, donde la corona estableció un diezmo y con lo que pudo crear un avanzado sistema jurídico fiscal.

En la etapa de independencia, los defensores del virreinato aumentaron las alcabalas para hacerse de recursos frescos para armar a sus soldados, mientras que en contrapartida los separatistas se levantaban apoyados por consignas tendientes a abolir las alcabalas y disminuir todos los tributos. Una vez que triunfa

¹⁵ John J. Te Paske en colaboración con José y Mari Luz Hernández Palomo. *La Real Hacienda de Nueva España, la Real Caja de México, 1576-1816*. México, D.F.: Instituto Nacional de Antropología e Historia, SEP, Departamento de Investigaciones Históricas, Seminario de Historia Económica, 1976.

¹⁶ La información que se recogía en *El Libro Real de Alcabalas* era la siguiente: "se registraban aquí los movimientos de todas mercancías y bienes inmuebles cuyo avalúo fuera superior a 10 pesos. Esta serie registra la mayor parte de las operaciones de venta de los efectos de Castilla y china, amén de las transacciones importantes de efectos de la tierra y por supuesto, la gran mayoría de las operaciones inmobiliarias." Puede verificarse en Garavaglia, Juan Carlos y Grosso, Juan Carlos. *Las alcabalas novohispanas (1776-1821)*, México, Archivo General de la Nación/Banca Cremi, 1987, p 39.

el movimiento independentista, el sistema fiscal se comienza a modernizar, y aunque se intento establecer un sistema más justo de impuestos, con los constantes golpes de Estado y la constante transición entre gobiernos federales, conservadores, centralistas, imperialistas y federales nuevamente, dicho ambiente de conflicto se extendió al sistema fiscal, que resulto una fuente de conflictos importantes. En esta etapa sobresalen los escandalosos impuestos establecidos en el Gobierno de Antonio López de Santa Anna, que gravan las puertas y ventanas de los inmuebles, la posesión de caballos y de perros¹⁷.

Durante el gobierno de Juárez se implantan algunas instituciones tributarias importantes, como lo es el antecedente directo de la coordinación fiscal entre los Estados y la Federación, consistente en que los Estados se quedaban con lo recaudado dentro de su jurisdicción y enteraban un porcentaje a la Federación de acuerdo a lo recaudado. Cuando llega al Poder Porfirio Díaz, se encuentra con un sistema tributario ineficaz y caracterizado por un gran nivel de corrupción, en consecuencia se duplican diversos impuestos y se vuelve a centralizar hacia la Federación el monopolio de los ingresos fiscales. El presidente designa como Ministro de Hacienda a José Yves Limantour que logra nivelar la Hacienda Pública, reduce la corrupción, los altos sueldos de los funcionarios, se busca ampliar el espectro de contribuyentes y se establece una vigilancia activa.

Sin embargo en la etapa revolucionaria el Sistema Fiscal del país se colapsó, por un lado los habitantes se encontraban preocupados por el desenvolvimiento de los conflictos armados, la población económicamente activa se encontraba combatiendo, y los detentadores de riqueza no pagaban sus impuestos ante la incertidumbre del resultado del movimiento revolucionario. Por otro lado cada jefe revolucionario emitía moneda y se hacía de los fondos con que contaban las oficinas recaudadoras, explotándose de igual manera prestamos al extranjero y los recursos petroleros. Una vez terminado el conflicto armado, ya implantada la

¹⁷ Manuel Yañez Ruiz. *Op. Cit.*

nueva Constitución y organizado el Gobierno, se implantaron nuevos impuestos, y aparecieron una especie de impuestos novedosos bastante altos, cuyo destino primordial era dirigirlos a artículos considerados nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco, se desarrolló un sistema de nuevos impuestos dirigidos a artículos de lujo y se crearon convenios para federalizar nuevos impuestos¹⁸. Las principales contribuciones tuvieron como objeto los ingresos y el consumo, que sin embargo fueron complicándose por leyes elaboradas y complicadas que dificultaban un pago sencillo y simple de las obligaciones tributarias.

Es así, que el nuevo régimen Presidencial propuso la creación de una nueva contribución, con la intención de simplificar y aumentar el monto en la recaudación, solo que esta contribución vino a sumarse a otra contribución con el mismo objeto, el ingreso, además de que dicha contribución no resultó tan sencilla como fue planteada, inclusive no fueron respetadas todas y cada una de las características que tenían la contribución que había inspirado su implantación, como será analizado en capítulos posteriores.

3. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Independientemente de la fuente de riqueza que el tributo pretenda gravar, o de la situación de hecho o de derecho sobre la que recaiga la imposición por parte del Estado, los Impuestos de manera interna observan a manera de estructura, elementos reconocidos tanto por la doctrina como por la legislación, así como por los criterios jurisprudenciales sostenidos tanto por el Poder Judicial de la Federación, así como por las tesis sostenidas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, todos estos van concatenados y en todos se debe de respetar los lineamientos Constitucionales que se desprenden de nuestra Címera Jurídica. Esta estructura interna pues tiene funciones, importancia y

¹⁸ *Idem.*

relaciones fundamentales, a fin de poder hacer a un tributo ser exigible dentro de las relaciones jurídicas tributarias.

En efecto, los tributos como entidades jurídicas complejas dentro de las actividades y conductas humanas, como sabemos van dirigidos a dos entes fundamentales, el ente obligado a cumplirlos, y el ente facultado a hacerlos efectivos, por otro lado encontramos que dicho gravamen va a estar dirigido a una fuente de riqueza, a fin de que de esta riqueza sea enterada al estado una parte para sufragar los gastos públicos, por su parte encontramos sin duda que la imposición no se puede trabar sobre la totalidad de los ingresos, sino sobre una parte determinada de la fuente ingresos.

3.1 Los sujetos.

En todo tributo, al consistir evidentemente los mismos en contraprestaciones, por un lado a fin de la obtención de recursos y por toda la posibilidad que otorga el *ius imperi* del Estado, y por el otro a fin de la satisfacción de necesidades públicas, tenemos que como elementos esenciales de los impuestos se encuentran los sujetos, diversos y múltiples sujetos que se correlacionan dentro de los fenómenos tributarios, ya sea los que sufren este fenómeno mediante la disminución de su patrimonio, o los que ven incrementadas sus arcas una vez que hacen exigible y vía de pago extinguen la relación jurídico tributaria.

Sujeto Activo o acreedor: En todo impuesto, existe un sujeto que es quien tiene el poder de hacer exigible el pago de la suma líquida que se deriva de la actualización del hecho imponible. Jurídicamente se denomina a esta parte de la relación jurídica tributaria como el sujeto activo o el acreedor, y siempre, esta calidad será para el Estado y dependiendo del nivel de gobierno en que se encuentre podrá ser la Federación, las entidades federativas o los municipio.

Aún y cuando dicha figura no se encuentra reglada por la legislación federal tributaria, tanto la doctrina, así como la simple observación jurídica, dada su posición de recaudadora y dadas todas y cada una de las facultades con que ha sido otorgada para hacer exigibles las obligaciones tributarias, no podemos sino concluir que el Estado es el Sujeto Activo en la Relación Tributaria, sin embargo, deviene un especial análisis de los sujetos activos, dado que el Estado al estar organizado mediante una República federal, tiene una coexistencia interna de tres niveles de gobierno, el federal, el local y el municipal, todas con determinadas facultades que se encuentran perfectamente delimitadas en la parte Orgánica de nuestra Constitución Federal, en los artículos 40, 41 y 115 de nuestra Címera Jurídica.

En esta tesitura, tenemos que cada una de estas esferas de gobierno tiene delimitadas competencia, mismas que en materia de Impuestos se pueden resumir en las siguientes:

- a) Todos y cada uno de los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, se encuentran reservados a la Federación.
- b) De conformidad a lo señalado en el artículo 73, en su fracción VII del Artículo 73 Constitucional, el Congreso de la Unión está facultado para decretar en materia federal todas las contribuciones que estime necesarias par cubrir el Presupuesto Nacional, en adición a las que deriven de la fracción XXIX del propio precepto legal. Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que es incorrecto que la fracción XXIX del artículo 73 establezca límites a la fracción VII de dicho artículo, lo que hace concluir de manera irrefutable que no existe un solo ingreso tributario que no sea susceptible de ser gravado por una contribución fiscal federal.
- c) Las entidades federativas están legalmente impedidas para gravar las fuentes enumeradas en los Artículos 73, fracción XXIX, 11, fracciones IV, V,

VI y VII, y 118, fracción I, de nuestra Címera Jurídica. Sin embargo, aplicando la regla de facultades implícitas contenidas en el Artículo 124 del ordenamiento referido anteriormente, tienen potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la federación. Esto ha ocasionado que las entidades federativas concurren con el Fisco Federal en la imposición tributaria de la mismas fuentes, con el consiguiente afectación de los particulares, pues ocasionan lo que se ha denominado como una doble tributación, pues la Federación funda en estos casos su potestad tributaria en la fracción VII del Artículo 73, en tanto que los Fiscos Locales se basan en la facultad reglamentaria que se desprenden del artículo 124 Constitucional.

- d) Para evitar la situación de doble tributación, se ha establecido y desarrollado de manera paulatina en México la política de la Coordinación fiscal que autoriza a las Entidades Federativas y a los municipios a participar en una cierta proporción de la obtención de ciertas contribuciones, a cambio de que por un lado, estas autoridades locales no impongan otros gravámenes sobre las mismas fuentes de ingresos o riqueza, así como a cambio de que las mismas cooperen con el Fisco Federal en el control, recaudación e inclusive fiscalización de determinados contribuyentes, que regularmente son aquellos que no tienen una importancia significativa para las autoridades federales.
- e) La competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, se rige por el principio de residencia, previsto en la fracción IV, de nuestro visceral artículo 31 Constitucional, que impide a las entidades a gravar las fuentes de riqueza de personas físicas o morales, que no tengan establecido su domicilio, el asiento principal de sus negocios en sus territorios, aún cuando dentro de estos territorios se haya producido el acto que haya actualizado el hecho generador del tributo, o bien cualquier acto vinculado con dicha generación.

- f) La Hacienda Pública Municipal se integra con las contribuciones que discrecionalmente y dentro de su esfera de competencia tributaria, asignan a los municipios las Legislaturas locales de las Entidades Federativas a las que pertenecen, y por el porcentaje que en los rendimientos de los impuestos federales coordinados de los impuestos federales coordinados les otorgan las mismas legislaturas.

Sujeto Pasivo: En contrapartida del sujeto acreedor, tenemos a la parte que se encuentra compelida al cumplimiento de la obligación tributaria, es aquel que señalamos que sufre el menoscabo en su esfera patrimonial al haberse situado en el presupuesto de hecho que hace surgir la obligación tributaria. Es pues la persona que legalmente está obligada a pagar el impuesto; es la persona física o moral, mexicana o extranjera¹⁹ que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación en determinada al fisco y que también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica, diversa de la de sus miembros y que para efectos fiscales estas agrupaciones se asimilan a las personas morales.

Ahora bien, dentro de los sujetos pasivos, podemos encontrar de manera principal, el contribuyente que como ya hemos apuntado, es aquel que por cuya actividad económica de incremento de su riqueza, o de capacidad contributiva, actualiza el hecho generador del impuesto y se encuentra obligado a pagar al

¹⁹ Al respecto de los extranjeros en la tributación para la obtención de recursos para el Estado, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como algunos expositores han concluido que efectivamente los extranjeros se encuentran obligados al pago de impuestos en México, si bien la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos de la Federación, Estados y Municipios, sin embargo es evidente que si mexicanos y extranjeros gozan de los mismos derechos básicos del hombre, así como del respeto de las garantías individuales contenidas en nuestro máximo ordenamiento jurídico, también esto los coloca en un mismo nivel de obligaciones públicas, entre las que evidentemente se encuentran las de pagar impuestos; La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que cuando la fuente de la riqueza por la que obtienen ingresos personas extranjeras se encuentre situada en México, estas personas se encuentran obligadas al pago de impuestos en nuestro país.

Estado una parte de dicha riqueza, por encontrarse dicha obligación prevista en la legislación tributaria,

“Lo mismo vale en lo que se refiere a la atribución del hecho imponible a los sujetos que resultan obligados. Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se haya en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir mutatis mutandis, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en primer término quién goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva (o el goce del servicio o de la ventaja en la tasa y en la contribución) es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes.

El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.”²⁰

Por otro lado, a la par de este sujeto pasivo contribuyente que podemos denominar como directo, encontramos otras calidades de sujetos pasivos que son los responsables solidarios de los contribuyentes, mismos que aunque no participan directamente en la causación del impuesto, es decir, no actualizan el hecho generador del impuesto vía de su capacidad contributiva dentro de algún fenómeno económico, y adquiere dicha calidad por disposición expresa de la Ley, en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario se encuentra reglamentado por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y en el mismo se establece dicha

²⁰ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina 2001, página 168.

calidad a retenedores de impuestos, notarios, accionistas y socios de sociedades, etc.

Estos responsables solidarios son considerados por Adolfo Arrijo Vizcaíno, como las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable y vigente, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente.²¹

Al respecto Dino Jarach ha señalado que solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, por que se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo²², esto es, que aún y cuando el sujeto pasivo haya tenido algún contacto con el contribuyente directo en el nacimiento del tributo, su calidad de sujeto pasivo solidario, se da por señalamiento expreso de la norma tributaria.

3.2 El Objeto:

Este elemento del tributo, se refiere a la fuente de riqueza sobre la que el Estado va a situar el hecho imponible, la generación de recursos que habrá de gravarse a fin de que el Estado perciba ingresos, mismo que invariablemente, deberá de reflejar capacidad contributiva respecto de la persona que la genere, a fin de Constitucionalmente situarle un tributo a su costa.

²¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit* pag. 194.

²² Jarach Dino, *Op Cit.*, pág. 177.

El objeto de las contribuciones será siempre un indicador de capacidad contributiva, será un fenómeno y una situación tangible en la que sin lugar a dudas se desprenda que al realizarse el mismo, la persona que efectúe la actividad o emprenda la conducta imponible la efectúe porque cuenta con la posibilidad patrimonial y económica de realizar dicha conducta, y en consecuencia, con la posibilidad de pagar contribuciones para sufragar los gastos públicos del Estado.

Así, por ejemplo, el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es precisamente el Ingreso, pues para el legislador, el hecho de percibir ingresos denota capacidad contributiva, por la que se deben pagar contribuciones, en el Impuesto al Valor agregado el Objeto es el consumo, pues aquí el legislador denota que el consumir en la adquisición de bienes o prestación de servicios denota capacidad contributiva por la que se deben pagar contribuciones, mientras que en esta misma tesitura, en el Impuesto sobre Tenencia o uso de Automóviles el objeto va a ser precisamente tener o usar vehículos, por lo que aquellos que se ubiquen en esa hipótesis, tendrán capacidad contributiva y por lo tanto, pagaran impuestos por este concepto.

3.3 La Base:

Este elemento lo entendemos como la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas o tarifas del impuesto, disminuyendo las deducciones y exenciones autorizadas por la ley. Es la cantidad base sobre la que se habrán de calcular las contribuciones, y la misma estará determinada por la ley respectiva sobre la forma de realizar su cálculo, ya sea que se trate de impuestos directos, o impuestos indirectos.

Es aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento aritmético determinado por la Ley para cada Tributo y al que debe aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido en la ley misma, que nos dará como resultado el monto del tributo a pagar.

“Se entiende como base del impuesto la cuantía sobre la que se determina éste a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, numero de kilos producidos, etcétera.”²³

Determinación de la Base: La obtención de la base, para aplicar la tasa y realizar el cálculo del impuesto a pagar de que se trate va a ser siempre diferente dependiendo del tipo de contribución de que se trate, y la forma de obtenerlo tiene que estar prevista en la ley respectiva. Tratándose de los impuestos directos al ingreso o las rentas, por lo regular se tienen que determinar los propios ingresos totales de la entidad económica o contribuyente de que se trate, descontarle los descuentos, bonificaciones o deducciones que hayan sido autorizadas en la propia ley por el legislador tributario, para luego entonces si obtener la cantidad alícuota de capacidad contributiva, con la que el contribuyente puede pagar el impuesto relativo para así sufragar de una manera proporcional y equitativa a los gastos públicos.

Por lo tanto, al ser la base gravable el reflejo de la capacidad contributiva de los individuos, el absoluto respeto en la legalidad de su obtención y cálculo es determinante para la obtención o determinación alícuota del impuesto, de tal manera que si alguna ilegalidad subsiste en la determinación u obtención de la misma, hará nulo de pleno derecho dicho impuesto, y será imposible hacer el mismo exigible al obligado.

²³ Carrasco Iriarte Hugo, *Op Cit*, página 160.

Los Ingresos: Los ingresos, de una manera breve y sencilla son las percepciones en dinero líquido que incrementan patrimonialmente los recursos de una persona, percibidos como contraprestaciones independientemente de la actividad profesional, comercial o de servicios que presten.

Las Deducciones: Las deducciones, son todas aquellas cantidades que las personas se ven obligadas a erogar para poder obtener los ingresos que reciben como contraprestaciones por su actividad profesional, comercial o de servicios, su reconocimiento en las leyes que imponen o establecen los tributos es esencial, pues solamente mediante las deducciones se puede observar o determinar si el pago de impuestos por parte de los contribuyentes es en función de su capacidad contributiva.

Esto es así, puesto que para que el pago de contribuciones sea constitucionalmente justo y equitativo, el mismo debe ser en función de la capacidad contributiva, lo que se logra con el reconocimiento del legislador de que no por el hecho de percibir ingresos signifique ya estar en la posibilidad de aportar para el sostenimiento del estado, pues en la facticidad los agentes económicos dependiendo de su actividad deben erogar cantidades forzosamente para estar en aptitud de percibir dichos ingresos, y si bien la finalidad es obtener un utilidad o ganancia, en algunas ocasiones esta es mínima, o en otras, ni siquiera se presenta.

De una manera general podemos señalar que existen tres tipos principales, o tres grandes clases de actividades con los que las personas se van ganando la vida, y consiguiendo ingresos para subsistir, el comercio, la industria, la prestación de servicios y el arrendamiento, el comercio tiene la finalidad de adquirir efectos o mercancías en cierto estado, para venderlos en dicho estado y obtener la ganancia, la industria obtiene ciertos elementos o materias primas que transforma en productos que va a colocar en el mercado para obtener el lucro o ganancia,

conjugando el capital y el trabajo, siendo primero productor y posteriormente mercader²⁴.

Por otro lado, la prestación de servicios consiste en la realización de una cierta actividad especializada a favor de una persona, a cambio de una contraprestación que incluya ciertamente la remuneración y una cierta ganancia, y finalmente mediante los arrendamientos se recibe una cierta contraprestación que incluye una ganancia, por el uso y disfrute de una cosa de la que se obtiene la posesión, más no la propiedad.

Pues dichas actividades, para poderlas realizar es necesario también efectuar ciertos gastos o costos, que consisten en el conjunto de esfuerzos y recursos que se invierten para obtener un bien²⁵, ya se trate de un bien tangible o intangible, lo que podríamos también equiparar a un costo de inversión. Ahora bien, estos costos por lo regular se integran de tres elementos, la materia prima, la mano de obra y los gastos o costos indirectos, por lo que para la elaboración y terminación se requieren indispensablemente de estos tres conceptos. Que a continuación se definen:

Materia Prima: Materiales físicos que componen al producto o se usan para prestar el servicio.

Mano de Obra: Tiempo y esfuerzo físico o mental realizado por terceras personas que prestan un servicio personal, subordinado y remunerado al agente económico, para realizar los productos, enajenarlos o prestar los servicios.

²⁴ Reyes, Pérez Ernesto, *Contabilidad de Costos* primer curso, Editorial Limusa, S.A. de C.V., 4ª edición, México 2001, p. 5

²⁵ *Ibidem*

Costos Indirectos: Aquellos gastos que se realizan para mantener en operación la fuente de ingresos, como son la administración, representación, etc.²⁶

Estos costos, deben ser deducibles, y por lo tanto serian considerados como deducciones, pues son todos aquellos elementos indispensables para la elaboración de un producto, o la prestación de un servicio, así, al momento de recibir la contraprestación por la enajenación del producto, o la prestación del servicio, no todo el monto se considera una ganancia, sino que deben descontarse todas las erogaciones efectuadas para conseguir el fin elaborado o prestado, y solo la diferencia entre el ingreso y los costos o deducciones, nos habrán de indicar la potencialidad real que tiene el contribuyente para contribuir a los gastos públicos.

Uno de los impuestos directos en nuestro país, que reconoce las deducciones, y autoriza su disminución de los ingresos totales para obtener la base gravable, es el Impuesto Sobre la Renta, que en el artículo 29, establece a la letra:

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de

²⁶ Torres Salinas Aldo, *Contabilidad de costos análisis para la toma de decisiones*, Mc.Graw Hill, primera edición, México 1996. Pag. 8.

depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (DEROGADA)

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y

asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por las adquisiciones realizadas en los términos de la fracción II de este artículo o por los gastos a que se refiere la fracción III del mismo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.

Artículo 30. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

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

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya

tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

Por su parte, la propia ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 31, establece los requisitos que dispone la ley para reconocer dichas deducciones, requisitos que como se puede observar tienen la finalidad de asegurar que los contribuyentes efectivamente los hayan realizado.

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley.

b) A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de esta Ley.

c) A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de esta Ley.

d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la misma.

e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley.

f) A programas de escuela empresa.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de

Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

VIII. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos; si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se

efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 168 de esta Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

a) *Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.*

b) *Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y*

c) *Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.*

XI. *En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.*

XII. *Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.*

Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de

pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XV. Tratándose de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate

de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. Tratándose de la adquisición de bienes que se encuentran sujetos al régimen de recinto fiscalizado estratégico, los mismos se deducirán desde el momento en que se introducen a dicho régimen, el Servicio de Administración Tributaria podrá establecer las reglas necesarias para su instrumentación. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

XVI. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de \$5,000.00, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

b) *Cuando el deudor no tenga bienes embargables, haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre.*

c) *Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.*

Tratándose de las instituciones de crédito, éstas sólo podrán hacer las deducciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción cuando así lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y siempre que no hayan optado por efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 53 de esta Ley.

Para los efectos del artículo 46 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

XVII. Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

XVIII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el

artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por las adquisiciones o gastos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se recibe el bien o el servicio que se adquiera, la deducción será la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. Para efectuar esta deducción, se deberán cumplir los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

XX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al crédito al salario a que se refiere los artículos 115 y 116 de esta Ley, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho crédito le correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refiere el artículo 119 de la misma.

XXI. Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.

De la misma manera, el referido artículo establece claramente que conceptos, o erogaciones, el legislador considera que no forman parte de los costos, o son

indispensables para la realización de la actividad, o la producción del producto, motivo por el que señalo que gastos no pueden considerarse deducibles:

Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 42 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

IV. Los gastos de representación.

V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o

cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

VI. Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

Se exceptúa de lo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

VIII. Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

IX. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

X. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

XIV. Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de esta Ley.

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y

el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

XVI. Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, salvo que su adquisición y enajenación se efectúe dando cumplimiento a los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, salvo que la deducción se aplique en los términos establecidos en el siguiente párrafo.

Las pérdidas por enajenación de acciones que se puedan deducir conforme al párrafo anterior, así como las pérdidas por las operaciones financieras derivadas mencionadas en el citado párrafo, no excederán del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los cinco siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Dichas pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por

última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deducirá.

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

XIX. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XX. El 75% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, ubicados en territorios con regímenes fiscales preferentes salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

XXIII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

XXIV. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

En el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única, también las deducciones vienen establecidas por la propia ley, en su artículo 5, y consisten:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de

seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

VIII. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IX. Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.

Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la

cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago.

En sustitución de la deducción prevista en los párrafos anteriores, las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito respecto de los créditos calificados como de riesgo de tipo C, D y E de acuerdo a reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sin que en ningún caso la deducción exceda del 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos total del ejercicio que corresponda.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en el párrafo anterior, no podrán variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D y E que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso gravable en el ejercicio. El ingreso gravable se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio.

Para el cálculo del ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

X. Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

Y los requisitos, para poder realizar dichas deducciones, son las siguientes:

Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las

personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley.

Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.

II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

III. Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada. En estos casos, se entenderá efectuado el pago cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción.

Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

IV. Que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera que cumplen con dichos requisitos las erogaciones amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación ni aquéllas cuya deducción proceda por un determinado por ciento del total de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en cantidades fijas con base en

unidades de medida, autorizadas mediante reglas o resoluciones administrativas.

Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta las erogaciones sean parcialmente deducibles, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única se considerarán deducibles en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la Ley citada, según corresponda.

V. Tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, se compruebe que se cumplieron los requisitos para su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables.

Base Gravable: La base gravable va a consistir en la ganancia, la utilidad fiscal, o aquel verdadero ingreso que conlleve un lucro para el agente económico, esta base gravable la vamos a obtener disminuyendo las deducciones autorizadas de los ingresos totales, y el resultado va a ser la base gravable, sobre el que vamos a realizar el pago de nuestras contribuciones. No sobra decir, que esta base gravable va a ser el indicador de capacidad contributiva, sobre el que vamos a enterar contribuciones.

3.4 Tasa o tarifa:

Este elemento del tributo consiste en la lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario, o hecho imponible, o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de presupuestos imponibles.

Así una vez que surge la obligación tributaria, o que se actualiza el hecho generador del tributo, obtenida la base gravable a cargo del contribuyente, resulta procedente fijar el monto de esta utilidad fiscal que deberá ser enterada al Estado, en forma de tributo, fijándose de esta manera el monto que debe de pagarse por dicho concepto, aplicando el numeral porcentual fijado en la ley. La porcentualidad

es una variable que por lo regular se encuentra manejado por las leyes tributarias, sin embargo podría utilizarse otro esquema, aunque podría no ajustarse a los principios de proporcionalidad y equidad sentados en nuestra Constitución Política Federal.

En nuestro sistema tributario, encontramos 3 diversos esquemas de tasas o tarifas:

- La tasa de derrama se presenta cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen. Esta se presenta principalmente en tributos que van repercutiéndose entre determinados sujetos pasivos que intervienen en un hecho imponible, percutiendo en el patrimonio de estos de manera progresiva, a fin de que el impacto se divida y no sea tan fuerte.
- La tasa fija: esta no se establece en números o valores porcentuales, sino que en valores absolutos, estableciéndose en la ley tributaria el valor exacto que habrá de pagarse por unidad tributaria.
- Tasa proporcional: esta tasa para ser efectivamente proporcional debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo siempre proporción de la base gravable, independientemente del valor de esta, es decir, que aunque mayores sean los ingresos de la persona que actualiza el hecho imponible, es la misma tasa la que se aplicara sobre estos para obtener los montos que habrán de enterarse al Estado, señalando un tanto por ciento fijo, cualesquiera que sea el valor de la base.
- Tasa progresiva: Esta tasa, a diferencia de la anterior, aumenta en proporción a la base, siendo en consecuencia proporcional con la

capacidad contributiva del sujeto pasivo del hecho imponible. Se presupone en este sentido la existencia de una multiplicidad de tasas que van a aplicarse de manera escalonada dentro de un mismo tributo, dependiendo el mayor valor de la tasa, al aumento de la base gravable de la persona que realiza la determinación alícuota de su tributo o impuesto, por lo que representa una magnitud mayor respecto del aumento de la base a la que se aplica.

Para Antonio Jiménez, a su vez podemos encontrar 2 técnicas de progresión:

“Progresión por categorías o clases. Bajo esta técnica la progresividad se consigue estableciendo distintas categorías o familias de rentas gravables en orden creciente y fijando para cada una de ellas una tasa fija que será distinta en cada categoría y mayor conforme se vaya ascendiendo. Por ejemplo, los contribuyentes que obtengan bases gravables de una unidad monetaria a cien pagarán el 10%, quienes se coloquen entre cien un centavo y doscientos cincuenta pagarán el 15 %, los que obtengan entre doscientos cincuenta y un centavo y cuatrocientos tributarán el 18% y así sucesivamente.

Progresión por grados o escalones. Esta técnica consiste en dividir la renta gravable en diversos tramos correspondiendo a cada uno de ellos una diferente tasa o alícuota de manera que personas con diferente renta gravable tributarán idénticamente entre sí hasta el escalón en que coincidan. Puede por ejemplo, establecerse que por primeras cien unidades monetarias de renta gravable se pague el 15% de cien un centavo a doscientos cincuenta el 18% y así sucesivamente, de manera tal que quien perciba sólo hasta doscientos cincuenta de renta gravable y quien obtenga

hasta quinientos pagarán lo mismo hasta sus primeras doscientas unidades monetarias, dado que coinciden en sus dos primeros tramos.”²⁷

3.5 Época De Pago

El último de los elementos de las contribuciones, la época de pago también debe estar consignada en la propia ley, la época de pago nos va a establecer las fechas en que tenemos que cumplir nuestras obligaciones tributarias, y por ende serán también indispensables para que la autoridad pueda realizar actos coactivos para hacerlos exigibles.

²⁷ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario, Novena Edición, Editorial Thomson Learning, México 2004, pag. 55.*

III. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES

1. PRESUPUESTO DEL IMPUESTO. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

De total atención, a fin de seguir situando a los impuestos en nuestro Sistema Jurídico México, lo es el analizar lo referente a la capacidad contributiva, principio teórico que, si bien no ha sido reconocido de forma directa dentro de Nuestro Pacto Federal, el mismo si se encuentra latente en el espíritu y esencia de los tributos federales vigentes en el territorio nacional.

De entrada, y de una manera simplista, podemos entender a la capacidad contributiva como la potencialidad de pago de contribuciones de determinada persona de acuerdo a sus posibilidades económicas y patrimoniales.

Por su parte, para Carrasco Iriarte, la capacidad contributiva es la posibilidad del pago de contribuciones que represente para los contribuyentes el mínimo de sacrificio posible²⁸.

Disentimos de la anterior conceptualización, en virtud de que el aspecto de sacrificio no puede ser sostenido si entendemos el pago de impuestos como la obligación establecida por el Estado a los gobernados de proveer y satisfacer las necesidades de este, a cambio de la satisfacción de las necesidades colectivas, necesidades por las que evidentemente se formo el Estado, y cuyo sostenimiento de manera indudable debe corresponder a los beneficiarios principales de este, es decir, a los ciudadanos.

Al respecto, sin embargo es entendible dicha posición en un país donde los abusos gubernamentales y los recurrentes fraudes a la confianza de la población

²⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal, México : IURE, 2007 , 6a ed.*

ha logrado formar una conciencia de sacrificio en cuanto al pago de los impuestos, sin embargo, es que acaso no es más fácil cuando nos juntamos entre varias personas, nos proponemos entre todas una meta común, y entre todas **contribuimos** para que la consecución de nuestro objetivo sea más rápida y sencilla, luego entonces no podemos considerar dicha aportación como un sacrificio, dado que si no fuera por dicha asociación hubiésemos erogado una cantidad mayor de dinero.

Por lo anterior es que deviene inexacto, de igual manera considerando el espíritu de contribución establecido en el artículo, considerar al impuesto como un sacrificio. Para arribar a la anterior conclusión no podemos pasar inadvertido el hecho de que, a fin de cuentas, la imposición de tributos en nuestro país es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados de nuestro Órgano Legislativo Federal, mismos que constitucionalmente tienen reservada la iniciativa para su creación, ahora bien, si tomamos en consideración que los Diputados es el órgano de Representación directa de todo el pueblo en México, resulta irrefutable que es el propio pueblo, a través de sus representantes, aquellos que eligen la forma de contribuir al gasto público, y así sostener económicamente al gobierno encargado de satisfacer las necesidades de la población.

Lo anterior, se insiste, nos coloca en un planteamiento demasiado hipotético en nuestro país, dadas las experiencias de los gobiernos que durante años han saqueado en beneficio de sus titulares los bolsillos de los contribuyentes, que más que gastos públicos, han financiado excesos y abusos de los funcionarios que han detentado el poder.

Respecto de la capacidad contributiva, sostiene Gaffuri, “la aptitud contributiva señala, sintéticamente, aquellos hechos y aquellas condiciones que manifiestan la

posibilidad de hacer frente al pago de los tributos, constituyendo un criterio vinculante para discriminar entre los hechos susceptibles.²⁹

El Dr. García Bueno, sostiene que la capacidad contributiva, misma que entiende como la cantidad de dinero que puede soportar en el pago de sus cargas tributarias, puede ser entendida de dos maneras, como absoluta en cuanto a la riqueza general susceptible de gravamen, y como capacidad contributiva relativa que indica no una aptitud abstracta para contribuir, sino la designación del impuesto como un atributo del sujeto, y no sólo de un bien económico que prescinde a la persona, es decir, es ya observar el impuesto en lo particular con la potencialidad económica de la persona, no tanto observando en bruto los alcances patrimoniales de dicho contribuyente, sino ya particularizando en sus circunstancias especiales.³⁰

De lo anterior se desprende una máxima en tratándose de la aplicación de tributos, es diferente la capacidad contributiva de un contribuyente e independiente de la capacidad económica que este exteriorice, es decir, puede determinada persona aparentar opulencia, tener aparentemente diversos bienes, sin embargo, puede ser que de los mismos tenga una simple posesión, más nunca propiedad, como puede darse en el caso de automóviles que se tienen por simple arrendamiento financiero, cuyo gasto podrá ser en determinado momento deducible, más no obtener utilidades suficientes para así poder sufragar con los gastos de la Nación de una manera importante, dado que la riqueza del mismo no sea importante.

Ahora bien, las anteriores vicisitudes nos dan toda la impresión de encontrarnos frente a un presupuesto jurídico que va a formar parte inherente de los derechos fundamentales de los ciudadanos como parte de un Estado al que pertenecen, así

²⁹ Gaffuri, *L'attitudine alla Contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, Pág 1.

³⁰ García Bueno Marco Cesar, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002, Página 135.

como un marco referencial que limitará al legislador al establecer imposiciones gravables, puesto que no si bien podrá establecer gravámenes sobre cualquier acto que considere necesario, este gravamen deberá como un requisito *sin equa non*, responder a la capacidad contributiva de los destinatarios, siendo en consecuencia, la capacidad contributiva todo un presupuesto de imposición.

La formula de capacidad contributiva funciona como parámetro al resguardar la medida del tributo, establece un equilibrio entre la riqueza y la suma de su exacción coactiva; a una manifestación de la primera corresponde una medida de la segunda. La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los segundos se afirma como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido de que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino asegurar uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones. No pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso: carga impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor.³¹

Lo anterior, sin lugar a dudas nos hace concluir que estamos frente a una institución jurídica conceptual que intenta e impone la justicia en su máxima expresión dentro del orden jurídico tributario, esto es, que escapa ya de la concepción de derecho positivo en la que la Ley o el legislador no debe observar ninguna situación sociológica, económica, política o ética en la concepción de las normas, sino que básicamente debe dirigirlas a regular conductas estableciendo sanciones al incumplimiento de estas, y, lejos de esto, impone un verdadero concepto regulador de la actuación impositiva del legislador, limitando esta

³¹ Manzini. *Il Principio della Capacità Contributiva Nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*, Giappichelli, Torino 1965, Pags 7, 14-15, Su concepto de capacidad contributiva encaja con los conceptos de justicia. Citado por García Bueno Marco Cesar

facultad recaudatoria de los ciudadanos de acuerdo a un principio de riqueza y poder económico.

Una vez establecida la anterior premisa, podemos pues concluir que la capacidad contributiva se encuentra destinada ya a procurar un sistema tributario justo, que de igual manera responde a la idea de Estado como la unión de sociedad en busca de solucionar las principales necesidades en aras de la obtención del bien común, pero ya intentando observar de manera un tanto personalizada la posibilidad de cada ciudadano, esto a través, indudablemente del principio de capacidad contributiva que se encuentra contenido en nuestra Constitución Política.

Esta limitante a la facultad impositiva de la autoridad debe sin duda reflejarse, y sobre todo, analizarse, dentro de la exposición de motivos que aquella autoridad que como iniciativa plantee la imposición de un nuevo gravamen al aparato Legislativo de que se trató, en el caso de nuestra República, la Cámara de Diputados al hacer el estudio de una iniciativa, o de igual manera la cámara revisora, quienes deberán estudiar y en su caso demostrar que el presupuesto de tributo planteado obedece realmente al índice efectivo de capacidad contributiva, puesto que en caso contrario el legislador estaría soslayando la propia facultad que le ha sido otorgada por la Constitución, quebrantando los límites de su poder de imposición.

El principio de capacidad contributiva, considerado como el parámetro de la imposición, se justifica como el principio de la uniformidad del sistema tributario. Para dos sujetos ubicados en un mismo supuesto normativo, la carga tributaria será distinta, siempre y cuando su aptitud contributiva, como sucede en la generalidad de los casos, varíe. El criterio que identifica al principio de capacidad

contributiva como parámetro de la tributación, en definitiva, individualiza la carga tributaria, de acuerdo a los elementos económicos susceptibles de imposición.³²

El principio de la capacidad contributiva es un tema que se ha venido desarrollando de una manera significativa dentro de los teóricos italianos, al respecto y citados por Mario Cesar García Bueno dentro de su obra dedicada a las teorías de la capacidad contributiva señala que la capacidad contributiva y el adecuado uso de la doctrina de los seguidores de esta, posee un gran valor como medios de instaurar o desarrollar y conseguir sistemas tributarios justos, que nos puedan otorgar la posibilidad de tener una vida feliz, donde la sociedad pueda tener la satisfacción total de todas sus necesidades, entre los principales aportadores al principio de capacidad contributiva el señala que entre ellos podemos encontrar a Giardina Emilio como el primer investigador en otorgarle importancia al principio de Capacidad Contributiva, a Maffezzoni, quien la consideró como una manifestación del goce de los servicios públicos, Monzón, por su parte la concibe como la expresión de la fuerza económica, que a su vez constituye el presupuesto, límite y parámetro de la imposición, Gaffuri como una simple manifestación de la fuerza económica genérica, finalmente Moschetti al hablar de la capacidad contributiva hace referencia a la distribución de cargas públicas en base a principios de solidaridad, solidaridad que se va a ver reflejada en la capacidad contributiva.³³

Finalmente, la Obra de Mario Cesar García Bueno³⁴ es una excelente respuesta a las dudas que en momento dado surgen acerca de la capacidad contributiva. Dicho tema de manera alguna puede quedar colmado en las pocas líneas que anteceden, sin embargo, y alejándose de la teoría pura del Derecho, no podemos sino concluir que el principio de capacidad contributiva es la expresión de un aspecto social dentro de los impuestos, a decir, el de buscar antes de crear, así

³² *García Bueno, Op. Cit. Pag142.*

³³ Citados todos por Marco Cesar Garcia Bueno en la Obra anteriormente citada Ibidem, Página 149

³⁴ Idem

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

como al momento de aplicar determinado sujeto, la potencialidad de riqueza que pueda tener para así contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en la consecución de los recursos necesarios para su supervivencia.

Estos aspectos sociológicos sin lugar a dudas trascienden a la positividad de las normas que establezcan imposiciones que no cumplan con los presupuestos del principio de capacidad contributiva, dado que de no arrojar ese respeto a los límites establecidos en este principio, el Poder Judicial podría declarar la inconstitucionalidad de determinado impuesto, en virtud de que socialmente y políticamente el Estado buscará la manera en la que las personas que no tengan posibilidades de riqueza, sino que la mayoría de los recursos que obtengan únicamente alcancen para su propia subsistencia, se encontrará relegado, por carecer de capacidad contributiva, a la obligación contributiva, situación contraria a alguien cuyos ingresos rebasan por mucho a sus necesidades básicas de subsistencia, quienes se verán obligados a aportar de una manera más importante para las necesidades colectivas.

De lo anterior en consecuencia podemos desprender dos afirmaciones contundentes, por un lado el principio de capacidad contributiva se encargará de establecer límites y parámetros para la imposición, sino que además, es un medio social de lograr una repartición de riqueza dentro del territorio donde se establezca determinada imposición, esto en atención a que finalmente el fruto de las contribuciones creadas irá a programas de carácter social, así como programas en general de seguridad y apoyos de comercio, seguido de un largísimo etcétera, que dependerá del abanico de posibilidades en que el Estado destine los recursos obtenidos.

2. TEORIA CAUSAL DE LOS IMPUESTOS

Respecto al objetivo de nuestro estudio, y dados los matices sociales que finalmente ofrece la Teoría a estudio, resulta importante señalar que si bien la misma ha sido abandonada en recientes épocas por algunos investigadores, a fin de tener una amplitud de criterio a la hora de analizar las diferentes circunstancias que rodean a los impuestos en el sistema jurídico Mexicano, hemos de estudiar la teoría causal, como antecedente o justificación dentro del estudio integral de impuestos con finalidades diversas a la vinculación de gasto público que llevamos a cabo.

Primeramente conviene advertir que la teoría de la causa comenzó dentro del Derecho Privado, y la podríamos resumir en un sentido estricto a la razón directa, objetiva y jurídica por la que una determinada persona produce un acto de voluntad de consecuencias jurídicas. La causa, en efecto, es la circunstancia objetiva que la ley reconoce como razón necesaria y suficiente para reconocer productiva de efectos jurídicos a la voluntad privada.³⁵ Esta causa en consecuencia, nos vendría a determinar la razón de determinada institución jurídica, o de determinada norma dentro del espectro jurídico de un sistema jurídico, en el estudio que nos ocupa, habremos pues de allegarnos de la razón fundamental que debe tener el Estado a fin de establecer un determinado hecho imponible que de nacimiento a obligaciones tributarias para los ciudadanos bajo su poder coactivo. A fin de poder responder de forma atinada a dicha cuestión, podemos ir recorriendo las diversas legislaciones sustantivas fiscales dentro de nuestro sistema Tributario, así encontraremos la necesidad de ascender al ámbito constitucional, donde el artículo 31 en su fracción IV indica:

Artículo 31. Son Obligaciones de los Mexicanos:

IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que

³⁵ Jarach Dino, *Op Cit.* Página 95

*residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*³⁶.

Luego entonces, encontraremos que de manera fundamental, si no es que absoluta, el Constituyente estableció como justificación a la obligación de contribuir una parte proporcional y equitativa de la potencialidad económica de cada ciudadano o extranjero que obtenga la fuente de sus ingresos en territorio mexicano, a fin de sufragar los gastos públicos, es decir, para saciar las necesidades de la colectividad en los servicios necesarios para la subsistencia de la sociedad, entendidos estos gastos como todos aquellos necesarios para el desarrollo de la sociedad de que se trate, nunca superfluos, siempre necesarios.

Entonces, de lo asentado en nuestra Címera Jurídica, tenemos sin lugar a dudas que los impuestos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar de alguna manera una contraprestación de beneficio para el ciudadano en relación con la pasividad de enterar de manera coactiva al Estado una parte de sus ingresos, no estamos afirmando de alguna manera que la contraprestación de los servicios que presta el Estado deba trascender al ámbito de la materialidad directa, es decir, que una vez entregado el tributo el Estado mande un policía al domicilio del contribuyente, o que de manera especial pinte su casa o alguna situación fáctica en este sentido, en virtud de que, así como los tributos son establecidos a la generalidad, de igual manera los servicios son prestados a la generalidad, nunca a título personal, adicional a lo anterior, en la mayoría de los sistemas jurídicos, incluido el nuestro, se encuentran tipificadas las conductas consistentes en utilizar recursos del Estado para finalidad personales.

Así podemos coincidir absolutamente con el maestro Arrijoja cuando señala: “Es una verdad comprobable que en aquellos países en donde se disfruta con mejores

³⁶ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación”.³⁷

Por esta razón, es que en nuestra Constitución se encuentra contenida la salvedad de que aquellas personas que mediante voto directo se encuentren al frente del gobierno en nuestra República, deben destinar los recursos obtenidos en vía de contribuciones, así de impuestos, para el sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, esto nos conduce de manera obligada a un nuevo cuestionamiento, será este principio referente a la ejecución de los recursos, o de igual manera regula en cuanto a la imposición de gravámenes, el hecho de que estos únicamente pueden tener como fin la obtención de recursos para satisfacer necesidades públicas, y por lo tanto, ser insostenibles cualquier otro fin social, ético o político en los impuestos, así como reguladores de conductas sociales peligrosas para la colectividad. Independientemente de que dicha situación nos vaya a ocupar significativamente adelante, una vez analizado lo anterior conviene seguir analizando la teoría causal de los impuestos.

Siguiendo a García Bueno³⁸, encontramos que en la teoría causal de los impuestos, los mismos no son exigibles por la sencilla razón de que los mismos se encuentran contenidos en algún ordenamiento tributario, es decir, éste nace no solo por que el mismo viene establecido en la ley, sino que existe una razón más profunda que hacen propia los causalistas, aunado a que la causa para la capacidad contributiva venga a ser el hecho generador del tributo, el que le da sentido y justificación a esta exacción que de manera coactiva se impone a los ciudadanos de la República.

Citando a Griziotti, tenemos que la teoría causal de la obligación tributaria refiere a la transformación del tributo en bienes y servicios capaces de satisfacer

³⁷ Arrijo Vizcaino Adolfo, Op. Cit. Página 253

³⁸ García Bueno, Marco Cesar, Op. Cita.

necesidades públicas, como fundamento último de la obligación de los sujetos de pagar el impuesto, en contrasentido, ante la ausencia de la causa en el nacimiento del tributo, es decir de la causa de satisfacer necesidades públicas, de manera alguna se perfecciona el nacimiento de la relación jurídico tributaria de manera pasiva al ciudadano, por lo que el contribuyente no tiene ninguna obligación de pagar el impuesto. Resumiendo pues, el tributo encuentra su causa justificativa en la relación que surge con motivo de la riqueza del sujeto y los servicios públicos prestados por el Estado. La correspondencia entre capacidad contributiva y servicios públicos es el elemento constitutivo de la obligación tributaria individual, de una manera teórica tenemos pues, que la capacidad contributiva como causa última, es el indicio indirecto de la presencia, en cada caso, de la causa primera del tributo, la cual está fundada sobre dos principios: el de la capacidad contributiva, combinado directamente con la contraprestación.³⁹

Las principales críticas a dicha teoría, sostienen que es inexacto que la causa como contraprestación sea necesaria en estricto sentido para el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que resulta insostenible el hecho de que solamente hasta que el sujeto activo destinara los recursos a la satisfacción de servicios públicos del sujeto pasivo naciera de manera concreta la obligación de enterar parte de la riqueza por parte de los contribuyentes, puesto que en este sentido sería imposible de realizar el supuesto, dado que si el Estado aún no cuenta con los recursos para prestar los servicios, pues sería imposible otorgarlos a fin de que el contribuyente tuviera la obligación de enterar impuestos, y en otro sentido, si el Estado tuvo la posibilidad de otorgar los servicios, pues no tendría ya necesidad de hacer exigibles dichos tributos a la sociedad, razonamientos como los anteriores que nos hacen llegar a un círculo vicioso que nada beneficia al tema que nos ocupa.

³⁹ Marco César García Bueno. Op. Cit. Página 155

Para sentidos prácticos, e inclusive de técnica jurídica, consideramos adecuada en esta teoría siempre que se consideren las siguientes salvedades.

Resulta innegable, puesto que así se encuentra al menos plasmado en nuestra Constitución Federal, que la causa última de los impuestos es la de la posibilidad de prestación de los servicios públicos a la colectividad de los impuestos, y creemos firmemente, que dicha justificación se actualiza, no al momento en que estos son prestados, es decir, que la relación tributaria no se justifica hasta que estos servicios son prestados, sino que los momentos corresponden al complejo de actos administrativos y legislativos de operatividad del gobierno que lleva las riendas en la República, esto es, debemos hacer un análisis detallado en el marco de, obtención de recursos y ejecución de los mismos a fin de comprobar si la causa directa y concreta de los impuestos en nuestro país, corresponde al sufragio de los gastos públicos.

Para comprobar lo anterior tenemos que dentro en este proceso, primeramente, la Cámara de Diputados al recoger o introducir una iniciativa, debe de considerar cuales son las necesidades que se habrán de cubrir con el hecho imponible cuya gestación habrá de discutirse, esto es, antes de elegir el presupuesto impositivo, debemos tener una necesidad a satisfacer que habrá de justificar, ahora si, la causa de dicha imposición, dentro de este proceso, que evidentemente debe constar dentro del dictamen de dicho gravamen, habrá de puntualizarse en efecto, cual es la necesidad de la colectividad que, una vez introducido el gravamen y obtenido de forma alícuota, se habrá ya de traducir, vía la ejecución por parte del poder ejecutivo, en la prestación que subsane las necesidades por las que fue creado el hecho imponible en cuestión.

Siguiendo la idea anterior, encontramos pues que a manera de justificar la teoría causal de la relación jurídica tributaria, es incorrecto tomar como causa jurídica concreta de manera aislada la prestación que efectúe el estado en forma de servicios públicos a la generalidad de tributantes a cuya esfera jurídica haya sido

dirigido determinado hecho imponible, sino que la causa jurídica pues, consistirá en la necesidad de la colectividad cuyo servicio público proyectado, demanda satisfacción por parte de la sociedad, a lo que el Estado establece el hecho imponible mediante el cual habrá de colmar la propia necesidad que los gobernados demandan, en esa necesidad cuyo correspondiente servicio público ha de prestarse por el Estado, es que podemos situar la causa concreta y directa de los tributos, la razón por la que, de conformidad a la capacidad contributiva de los ciudadanos, se debe contribuir para la obtención de recursos por parte del Estado.

3. GARANTÍAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

Las Actuaciones del Estado frente a los gobernados están limitadas al no poder violar los derechos del individuo plasmados y reconocidos en la Constitución, ubicados dentro de sus primeros 29 artículos, y extendidos por el resto de su contenido, como sucede en el caso de las garantías tributarias, también conocidas como los principios constitucionales en materia Fiscal, contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución designa todos los derechos y prerrogativas más elementales que el Estado debe asegurar a los ciudadanos de la República, utilizando el término garantía, que implican todos los derechos de los gobernados, frente al Poder Público⁴⁰

Así, nuestra Constitución establece las garantías y principios que nos rigen en materia tributaria en el artículo 31, fracción IV, mismo que establece:

⁴⁰ Tena Ramírez Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano, 27ª Edición, Editorial Porrúa, México 1993, p. 23*

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del contenido de dicho numeral, podemos deducir lo siguiente:

- a) Establece la Obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.
- b) Reconoce que los entes que tienen derecho a percibir contribuciones son: La Federación, EL Distrito Federal, las entidades federativas y los municipios.
- c) Fija que las contribuciones deben estar establecidas en la Ley
- d) Señala que las contribuciones deben utilizarse para cubrir los gastos públicos y,
- e) Que dichas contribuciones deben ser equitativas y proporcionales.

Una vez fijado el fundamento constitucional de las contribuciones en nuestro país, y habiendo establecido de manera preliminar cuales son las garantías que se deducen del mismo, es necesario señalar que es lo que cada una de estas garantías contiene, así como sus alcances en el establecimiento de las contribuciones.

Principio de Obligatoriedad: Al establecer la primera parte del artículo 31 Constitucional, relacionada con la fracción IV del mismo numeral la frase “son obligaciones de los mexicanos contribuir” se desprende este principio de obligatoriedad, puesto que es una obligación ciudadana de orden pública, por ser necesaria para el sostenimiento del Estado. Dicha obligación deriva de igual manera del ius imperi que tiene el Estado sobre los gobernados, mismos que se

encuentran sometidos a la soberanía de este de manera voluntaria, de acuerdo a las Teorías Políticas de la Naturaleza del Estado sostenida por Juan Jacobo Rousseau a través su obra El Contrato Social, parte fundamental de la filosofía occidental de la que derivan los Estados Modernos⁴¹. Por otra parte dicho principio se encuentra plasmado en la facultad coactiva del Estado de hacer efectivos dichos tributos sin necesidad de acudir a un órgano jurisdiccional para que este le autorice, sino que el mismo, una vez que determine la parte alícuota de dicha obligación, y una vez transcurridos los términos de definitividad, lo puede hacer efectivo.⁴²

Este primer principio no lo podemos entender como destinado únicamente a los mexicanos, pues también los extranjeros están obligados al pago de impuestos cuando residen o se encuentran el territorio nacional, pues si los mismos gozan de todas las demás garantías individuales que establece la Constitución, luego entonces también deben de cumplir con las mismas obligaciones que la Constitución prevé para los mexicanos, y aún más, aunque el extranjero no resida en territorio nacional, si la fuente de ingresos sí se encuentra en territorio nacional, también estará obligado a pagar dichas contribuciones, tal y como se establece en el artículo 1, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que establece:

Artículo 1. Están obligadas al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

⁴¹ Rousseau Jean Jacques, *El Contrato Social*, Ediciones Libuk, México, 2008

⁴² Dichas facultades coactivas se pueden encontrar en el Capítulo III, denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución, establecido en el Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que consiste en la posibilidad que tiene la autoridad para hacer exigibles los créditos fiscales firmes a los gobernados, requiriéndoles de pago y en su caso embargando bienes de su propiedad, para posteriormente obtener de su remate las contribuciones y sus accesorios, y así destinarlos al sostenimiento del Estado.

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país estarán obligados al pago de la contribución empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

La contribución empresarial a tasa única se calculará aplicando la tasa del 19% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

Una vez precisado lo anterior, hay que señalar que la obligación tributaria deriva de la necesidad de proporcionar al Estado Mexicano los medios suficientes para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo, ello con el supuesto de que existan actos particulares ejecutados por los contribuyentes, suficientes para adecuarse en la hipótesis legales de causación previstas en la ley, y que han sido analizadas en páginas anteriores. Así, una vez realizadas por los individuos las conductas a las que el legislador le ha dado consecuencias tributarias, nace la obligación tributaria, y nace la facultad de la autoridad para hacerla efectiva mediante el uso de sus atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo del Poder Público.

Principio de vinculación con el gasto público: Dicho principio se desprende del enunciado: “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, de los Estados y de los Municipios”⁴³ enunciado que justifica la colaboración pecuniaria de los gobernados con el Estado, a fin de lograr su sostenimiento con los recursos que de acuerdo a sus capacidades contributivas puedan aportar, es decir, dichos

⁴³ Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política transcrito en líneas anteriores.

ingresos deben tener como único destino costear los servicios públicos que el Estado presta a todos los gobernados. Dicho principio en consecuencia, establece una limitación hacia el Estado, en el sentido de que exclusivamente podrá establecer contribuciones que tengan como justificación sufragar dichos gastos.

Como bien sabemos el sector público necesita procurarse de una gran cantidad de recursos que le permitan satisfacer los amplios gastos que implica mantener y administrar un país tan extenso como el nuestro, los medios para lograrlo están conformados por los ingresos públicos que inicialmente consistían en las entregas de súbditos a soberanos, de un valor absoluto o porcentual del total de los bienes generados. Al evolucionar las sociedades se inician la diversas de cargas impositivas y la explotación de los bienes públicos.

Actualmente existe una mayor organización sobre los ingresos donde los Estados Modernos consideran al financiamiento como parte de su estrategia de desarrollo. Por ello surge la actividad financiera del Estado, que consiste en la actividad que realiza el mismo para obtener, administrar y aplicar los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, lo cual en principio debe estar basado en la ley y por tanto regulado por el Derecho.⁴⁴

Sin embargo, la principal fuente de ingresos mediante la que se debe financiar las actividades del estado es mediante las aportaciones de los propios ciudadanos, lo que evidentemente derivará en una economía sana y un equilibrio de riquezas, que derive en la no existencia de clases sociales.

Primeramente debemos entender que es el Gasto Público al que deben contribuir los mexicanos, para Gabino Fraga siguiendo a la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, se entiende como el que se destina a la satisfacción atribuida al Estado,

⁴⁴ *Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, Financiamiento del gasto público, Ed. Trillas, México, 1988, p139*

de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.⁴⁵

Al respecto la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en su artículo 4, establece:

Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- I. El Poder Legislativo;
- II. El Poder Judicial;
- III. Los entes autónomos;
- IV. Los tribunales administrativos;
- V. La Procuraduría General de la República;
- VI. La Presidencia de la República;
- VII. Las dependencias, y
- VIII. Las entidades.

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente Ley y demás disposiciones aplicables.

Las disposiciones presupuestarias y administrativas fortalecerán la operación y la toma de decisiones de los ejecutores, procurando que exista un adecuado equilibrio entre el control, el costo de la fiscalización, el costo de la implantación y la obtención de resultados en los programas y proyectos.

La Presidencia de la República se sujetará a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias.

Asimismo, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos se sujetarán a las disposiciones aplicables a las dependencias,

⁴⁵ Gabino Fraga, *Op. Cit.*, México 1988.

así como a lo dispuesto en sus leyes específicas dentro del margen de autonomía previsto en el artículo 5 de esta Ley.

Los ejecutores de gasto contarán con una unidad de administración, encargada de planear, programar, presupuestar, en su caso establecer medidas para la administración interna, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.

Como conclusión podemos señalar, que entendemos por gasto público como todas las erogaciones que realiza el Estado, para el funcionamiento de todas sus entidades gubernamentales, en la realización de sus finalidades para satisfacer necesidades comunes.

Principio de Proporcionalidad: Por otra parte, dicha máxima proviene de la frase constitucional “de manera proporcional y equitativa”⁴⁶, que entendemos como la correcta disposición o adecuación entre las cuotas tasas y tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados, implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtenga ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior a las de los medianos y reducidos recursos, y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Al considerar que la proporcionalidad y la equidad pueden equipararse a la capacidad contributiva que ha sido analizada a plenitud anteriormente, solo nos basta señalar, que la proporcionalidad implica que los impuestos sean acordes a las posibilidades económicas y patrimoniales de cada individuo.

Principio de Equidad: En su concepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los

⁴⁶ Artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.⁴⁷ De una manera muy simplista podríamos señalar que la equidad en materia tributaria significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas⁴⁸, por equidad debemos entender una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de ley”.

Concluimos este apartado, señalando como con el principio de proporcionalidad, que la equidad y la proporcionalidad la consideramos equivalente a la capacidad contributiva, motivo por el que solo podemos dejar asentado, que la equidad en materia tributaria significa que todos aquellos individuos que se sitúen en una misma situación jurídica o de hecho habrán de cubrir contribuciones de la misma manera, para que dicho impuesto sea equitativo.

Principio De Legalidad: Por principio de cuentas vale la pena apuntar que el principio de legalidad no es un principio exclusivo en el aspecto tributario, dado que dicho principio descansa sobre todas y cada una de las relaciones que tenga el gobernado con las autoridades que emitan determinado acto dentro del ámbito de su competencia, su alcance pues es amplísimo, dado que el mismo regula todos los actos de molestia y privativos que pueda encabezar la autoridad en sus relaciones de supra subordinación en relación con los destinatarios de dichos actos, implica ajustar al contenido de las normas todos los actos de la autoridad, por esto podemos sin duda afirmar que las potestades públicas que deben ejercerse en la actividad financiera están conformadas por la Ley y el

47 Patricio de Azcárate , Obras de Aristóteles, Moral a Nicómaco · libro quinto, capítulo X, Madrid 1874, tomo 1, páginas 146-148

48 Serra Rojas, Andre, Derecho Administrativo, 10ª edición, ed. Porrúa, México 1994

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

ordenamiento jurídico en virtud del principio de legalidad, que por un lado define su actuación, y por el otro le limita en su esfera competencial.

En el ámbito tributario, de la redacción del artículo 31, fracción IV Constitucional, la última parte establece que la contribución a los gastos públicos será de la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, es decir, los impuestos deberán estar previstos en las leyes, principio de legalidad tributaria.

Todas las contribuciones como sus elementos deben estar establecidos en ley, respetando el aforismo *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede haber un tributo que no se encuentre establecido en la ley.

Este principio incluye que todos los elementos de las contribuciones también deben estar consignados en la ley relativa, elementos que de acuerdo a lo estudiado en el apartado 3, del capítulo II, del presente estudio son conformados por los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y la fecha o época de pago y para el caso de que una contribución no establezca uno de estos elementos en la ley, sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto. Como consecuencia de ello la tributación sería arbitraria y contraria al principio de legalidad tributaria.

En resumen tanto las contribuciones como su cuantía y sus demás elementos esenciales deben estar establecidos en ley, para que se limiten las facultades de la autoridad exactora y quedé esta constreñida en su actuación a lo que estableció el legislador, lo que deriva en el respeto a la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 Constitucional, asimismo al ser estricta la interpretación de la ley fiscal, sólo se puede cobrar un impuesto cuando el causante quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que se pueda utilizar la analogía o mayoría de razón como acontece en las materias civil o mercantil.

Por tanto, la garantía de legalidad tributaria se encuentra relacionada intrínsecamente con la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 Constitucional, ya que el hecho de cobrar una contribución es un acto de molestia de las autoridades en la esfera jurídica de los gobernados, por lo que debe encontrarse fundado y motivado, respetando las formalidades esenciales del procedimiento, y además, considerando lo establecido en la última parte del artículo 31, fracción IV, de Nuestra Constitución Política, debe estar consignado previamente en ley.

En relación con lo anterior, interesante resulta dar un breve recorrido por la creación de la norma tributaria, con la creación de un impuesto y sus elementos, donde encontramos que la ley impositiva debe emanar del poder legislativo. En materia Federal, debe provenir del Congreso de la Unión, y será de observancia en toda la República. En materia local, pueden provenir de las legislaturas de los Estados, o de la Asamblea legislativa del Distrito Federal, tratándose del mismo, en aquellas materias de interés particular de las entidades sujetas a ellos, pero no reservadas expresamente a la federación.

La formación de las leyes tributarias debe ser conforme lo prescribe la Constitución, y esta establece como característica específica para el proceso de creación: a) la iniciativa, b) la discusión y aprobación, c) su promulgación, d) su refrendo, y e) su publicación. Tratándose de leyes tributarias su iniciativa compete al Presidente de la República, Diputados o Senadores del Congreso de la Unión y c) las legislaturas de los Estados (Artículo 71 Constitucional).

La iniciativa en materia tributaria debe iniciarse ante la cámara de Diputados por así establecerlo claramente el inciso h, del artículo 72, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ésta cámara de representación popular, tiene la facultad de examinar, discutir y de aprobar anualmente el Presupuesto de Ingresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlos los gastos del Estado.

La discusión y la aprobación deben ser en las dos Cámaras y, aprobado el Proyecto en la cámara de inicio, pasará a revisión a la otra Cámara en este caso a la Cámara de Senadores, y una vez aprobada pasará con el Ejecutivo para de no existir observaciones, lo publicara inmediatamente de acuerdo a lo establecido por el artículo 72, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta intervención del Ejecutivo tiene tres fases independientes, a) la sanción que es la aprobación de la ley por el Ejecutivo; la promulgación, que es el reconocimiento formal por éste de que la ley ha sido aprobada conforme a derecho y debe ser obedecida; y c) la publicación, que es el hacer posible el conocimiento de la ley.⁴⁹

Dicho procedimiento de creación de leyes tributarias así debe realizarse para poder respetar la garantía de legalidad tributaria, pues de lo contrario el tributo será contrario a lo dispuesto a la Constitución, y en consecuencia, podrá ser enjuiciado solicitando la restitución de garantías y del Marco Constitucional, mediante el juicio de amparo.

⁴⁹ Polo Bernal, Efraín, *Breviario de Garantías Constitucionales*, Editorial Porrúa, México 1993, p. 283

IV. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

1. IMPUESTOS DIRECTOS

Hemos señalado anteriormente que los impuestos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos y que ésta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.).

También hemos señalado que los impuestos son las imposiciones que crea el Estado a cargo de los gobernados, cuando los mismos realizan actividades o conductas que los legisladores al considerar que conllevan la presencia de capacidad contributiva, establecen hipótesis que al realizarse por dichos gobernados hacen nacer las obligaciones tributarias, a favor del Estado y a cargo de los contribuyentes.

Un primer criterio con el que clasificamos las contribuciones, son los impuestos directos, los cuales son aquellos que son pagados directamente por la persona que se ubica en el supuesto normativo, al que se le denomina obligado directo. Los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre la persona, empresa, sociedad etc. Entre los impuestos directos se pueden clasificar: los impuestos a la renta, al enriquecimiento, o aquellos que se cobran por trámites personales como la obtención de documentos, pagos de derechos y licencias, etc.

Para Emilio Margain Manatou, los Impuestos Directos no son repercutibles, gravan los rendimientos, y los pagan directamente los contribuyentes que se ubican en la hipótesis normativa⁵⁰, por otro lado, para Flores Zavala el impuesto directo es aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo, la Ley

⁵⁰ Margain Manatou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario mexicano*, 12ª Edición, ed. Porrúa, México 1996

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

pretende que quien pague el tributo sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo el causante que paga el Impuesto Sobre la Renta, el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa⁵¹.

2. IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos, de otra parte, se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aun cuando el Estado no les está cobrando directamente el impuesto a éstas. Los impuestos indirectos, entonces, se cobran en la compra y venta de bienes y servicios y al realizar otro tipo de transacciones comerciales como la importación de bienes (traer bienes desde otros países al país). Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado (IVA).

Para Emilio Margain Manatou⁵², los impuestos indirectos son repercutibles, gravan el consumo, y para Flores Zavala⁵³, son en los que el sujeto pasivo no es igual al pagador, en virtud de que se permite en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto bastaría agregar que los impuestos indirectos son más difíciles de evadir, así como de realizar planeaciones fiscales para disminuir su impacto, por la sencilla razón de que el causante no paga la contribución, por lo que inclusive la defensa constitucional del mismo es difícil, pues si se ampara la persona que paga la contribución, no así el causante, la contribución sigue vigente.

⁵¹ Flores Zavala Ernesto, Elementos de finanzas públicas Mexicanas, ed. Porrúa, México 1977

⁵² Margain Manatou, Emilio, Op. Cit.

⁵³ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit.

3. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES⁵⁴.

En materia fiscal, podemos dividir a los impuestos en dos grandes grupos, aquellos con fines fiscales, y otros que la doctrina ha denominado de fines extra fiscales. Los primeros son aquellos creados por el Legislador con la única finalidad de obtener los recursos necesarios para sostener los gastos públicos; mientras que los que tienen fines extra fiscales, son aquellos cuya principal directriz es buscar disminuir o alentar una determinada conducta social.

Hemos mencionado en líneas anteriores que el Estado, ente jurídico y político ha sido creado para coadyuvar a la satisfacción de las necesidades del hombre y permitir su armónica convivencia en la sociedad, solucionando los conflictos entre los ciudadanos y de estos con la autoridad pública. Su función es, por lo tanto, política con un fuerte contenido social donde los intereses individuales se encuentran subordinados al interés colectivo, sin que ello signifique, obviamente, violar los derechos de los primeros.

Las funciones del Estado son múltiples. Su actividad se ha incrementado en razón del aumento desmedido de los núcleos sociales que le integran y de su paso de un estado neutral a uno funcional. No es posible cumplir con tales objetivos cuando no se tienen los recursos económicos suficientes para su factibilidad. Si se busca mejorar la educación y la economía, si la seguridad colectiva se pretende asegurar; si de la justicia se demanda la certeza; si de la vejez se busca obtener a nuestros mejores hombres a efecto de que presidan los puestos claves del crecimiento de nuestro país; baluarte y cimiento de las nuevas generaciones; y así otros aspectos, se precisa no solo de los gobernantes y de sus decisiones sino del

⁵⁴ *Al haberse expuesto en el proceso legislativo de aprobación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que el mismo contenía intrínsecos fines extra fiscales, encontramos interesante realizar un detallado estudio de lo que la doctrina ha entendido como fines extra fiscales, que aunque no es la parte central de nuestra investigación, si creemos será de utilidad para futuras investigaciones.*

pueblo, que a través de su aportación económica haga posible cada uno de tales objetivos.

La materia tributaria se vuelve así, parte sustancial del estado, fuente de luz y vida en los proyectos que coadyuvan al mejoramiento económico, intelectual, moral y cultural de todos aquellos que forman parte de su contrato social. Sin recursos el Estado no puede funcionar, pierde su esencia al no tener los medios necesarios para realizar su actuación pública. La forma más sana para obtenerlos es a través de los ciudadanos, vía tributos. El contribuyente, en consecuencia, por disposición legal sujeta su participación a los gastos del Estado, pero de acuerdo a los principios y límites previstos en la Constitución.

Durante mucho tiempo las sociedades se desarrollaban bajo una tajante separación con el Estado, lo cual representó infinidad de problemas que dieron al traste con las ideas del liberalismo económico. La tendencia cambió y se olvidaron los argumentos liberales al reconocerse que los tributos más que un medio para obtener recursos representan la participación activa del ente público en el desarrollo social, político y económico: cumplen una finalidad extra fiscal.

Las funciones tradicionales del Estado han sido superadas y la Hacienda neutral, caracterizada por la no intervención gubernamental en la economía pasa a ser suplantada por la Hacienda funcional. Bajo este esquema económico la hacienda pública no se limita a obtener recursos, participa en el juego económico y político, mediante la creación de tributos con fines económicos y sociales, es decir, fines extra fiscales.

El derecho tributario no se desvincula de la actividad económica. La necesidad de crear tributos con fines extra fiscales exige una doble función:

- De justicia Tributaria
- De justicia Social

En el primer caso el principio de capacidad contributiva que estudiamos en el apartado III es el exponente de la justicia y la racionalidad de las contribuciones; en el segundo se hacen validos el resto de los valores Constitucionales que persiguen fines de justicia social. De lo expuesto se deduce que el sistema fiscal es hoy una realidad compleja, difícil de someter a un único principio rector e imposible de explicar desde un único punto de vista. Para comprender esta realidad es conveniente advertir que frente a un conjunto de valores individuales hay un grupo de valores sociales que inspiran las decisiones básicas sobre los sistemas fiscales.⁵⁵ Su desarrollo no queda al arbitrio de la autoridad, sino respaldada por el texto Constitucional, a través de los principios que lo permiten. De manera, pues que serán las exigencias de las normas constitucionales quienes planteen respecto a la extensión y fines del Estado las que decidan sobre la magnitud de las necesidades económicas de este y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo.⁵⁶

Los fines extra fiscales de los tributos justifican, de igual forma, la tributación. El legislador, con sumo cuidado debe crear las contribuciones sin afectar la esencia de la justicia tributaria, el problema, en definitiva, se centra en valorar la importancia de la justicia social en la pretensión de los fines extra fiscales, frente a aquella otra de justicia tributaria que repercute sobre un sector de la población.

El tributo no es un instrumento del poderoso para oprimir y reprimir a los débiles, sino, antes bien, un medio del que se vale el estado Democrático para compensar los excesos del poder económico y corregir la concentración abusiva de riqueza en pocas manos. Las reglas del mercado que rigen actualmente la economía y el desarrollo político de la casi totalidad de los países del orbe, después del rotundo fracaso del comunismo, han generado una mala distribución de la riqueza y un

⁵⁵ Lasarte, *Funcionalidad del sistema Fiscal y exigencia de cambio*, Civitas, Revista Española, número 37, 1983, Pág. 13–14

⁵⁶ Casado Ollero, *Los fines no fiscales de los tributos*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Número 213, Madrid 1991, Pág. 458.

índice abismal de la pobreza en las capas de población desprotegidas, tanto de los países ricos, como en aquellos otros con características de subdesarrollo.

Se debe evitar pues, que el poder económico se concentre en unas pocas personas o familias, y, por lo tanto, romper con las grandes desigualdades económicas entre la población, el Estado, empero, necesita ser un elemento activo en la delimitación de la política económica. A través de esta perspectiva, uno de los medios, el más eficaz quizás, con que cuenta el ente colectivo para mejorar las condiciones de vida y minimizar las desigualdades sociales de la población, es el tributo. A dicho instituto, en ese transcurrir de la hacienda clásica a la de nuestros días, se le considera como un instrumento de política económica, o, incluso, de protección social o ambiental.

El uso de tales figuras, empero se presenta innumerables abusos por parte del legislador. Tal es el caso cuando en aras de supuestos apoyos para una actividad económica se generan privilegios fiscales que irrumpen con la búsqueda de la justicia colectiva. Lo que se debe evitar, bajo la guía de la justicia distributiva, es la creación de oasis impositivos que representen privilegios para un sector de la población, con una clara violación de los criterios rectores de la justicia tributaria.

Por lo tanto el tributo no puede utilizarse como instrumento al margen de la función recaudatoria, favorable para la realización de específicas situaciones. “Tan pronto como el impuesto sacrifica parte de su recaudación al servicio de uno u otros objetivos, se está ante el llamado impuesto no-fiscal,”⁵⁷ Al igual que en el sistema Mexicano, en la Constitución Española no aparece explícitamente reconocida por la Constitución la creación de tributos que persigan una finalidad diversa al sostenimiento del Estado, sino que los fines extra fiscales de las contribuciones deriva de aquellos preceptos que establecen principios de política social y económica. Así, el sistema tributario en su conjunto, como cada figura

⁵⁷ Albaña García, Quintana. *Los impuestos de ordenamiento económico*” Hacienda Pública Española, número 71, Madrid, 1981, Pág. 23

tributaria concreta forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales Constitucionales ordenados.

En el caso de México, la Constitución Federal en su artículo 25, presenta el escenario sobre el cual se puede mover el Estado en la búsqueda del crecimiento económico, el desarrollo del empleo y una más justa distribución de la riqueza. A través de dicha norma se otorga al Estado la Rectoría del Desarrollo Nacional, bajo el entendido que “se conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regularización y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta institución.

Se reconoce, así, la inexistencia en el texto constitucional de una facultad expresa para el desarrollo de la función extra fiscal, pero al señalarse que el Estado puede, bajo motivos de desarrollo económico realizar las actividades necesarias para cumplir con tal fin, siempre y cuando se respeten las libertades en el establecidas, se advierte en suma, la intervención fiscal en su vida económica y social, lo cual no representa problema alguno, salvo delimitar Constitucionalmente la potestad normativa tributaria.

Por su parte, el artículo 131 del mencionado texto Constitucional concede a la administración pública la facultad de emplear el impuesto con fines extra fiscales, en virtud de que prevalecen el interés político económico sobre el recaudatorio cuando argumenta que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, con el fin de regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Ejecutivo, al enviar al Congreso de la Unión un presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

que hubiese hecho de la facultad concedida. En México, definitivamente, a través de los tributos se pueden obtener resultados de naturaleza extra fiscal según, se desprende de los argumentos vertidos con anterioridad.⁵⁸

Cuando el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana señala como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, no limita la idea al tributo con fines fiscales; de su contenido globalmente considerado emerge la posibilidad de buscar una variedad de ellos, acordes al programa Constitucional.

Los Tributos habrán de satisfacer ciertas normas que les permitan realizar una actuación justa. Dicho en otras palabras, cumplir en su creación y aplicación con determinados principios tributarios de los cuales el más conocido por no decir el más importante se centra en el principio de capacidad contributiva hasta aquí se desprende que cada unidad impositiva tiene como objetivo principal generar la riqueza necesaria para satisfacer las necesidades del Estado y repercutir negativa y positivamente en el desarrollo de la sociedad. Suponer que el tributo tenga una finalidad diversa a la recaudadora es un quebranto importante para los principios que actualmente rigen la tributación. En razón de que el legislador, protestando una finalidad extra fiscal, puede justificar la presencia de impuestos contrarios al principio de capacidad contributiva e igualdad tributaria. Aún así, los impuestos no crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, son un medio directo para la consolidación de actos y hechos con contenido político, económico y social.

Los tributos con fines extra fiscales, según GRIZIOTTI⁵⁹, tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes, los ingresos públicos son o pueden ser un medio indirecto para la consecución de los citados fines, razón por la cual uno de los aspectos de la actividad tributaria será la consecución de fines extra fiscales. Aún cuando sea

⁵⁸ Carrillo Petraca, "Los fines extrafiscales de los impuestos y el principio de la Constitución Mexicana, *Revista Jurídica Veracruzana*, Tomo XXII, número 1, 1971, Pág. 68-79.

⁵⁹ Griziotti, *I principi delle Entrate Extra-Fiscali*, *Rivisti di Diritto Finanziario*, 1951, Volumen I, Parte I, Pág. 122

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

confusa la idea, no son en nuestra opinión los ingresos los que permiten la realización de dichos fines, ya que se prescinde de ellos en la mayoría de los casos, para consolidar el objetivo propuesto.

La figura de la extra fiscalidad tiene una fuerte importancia en el Estado moderno, sus objetivos son más amplios de los buscados en sistemas políticos decimonónicos. Se comprende, en este sentido, que los impuestos no pueden tener como única finalidad llenar las arcas públicas. El problema converge en dilucidar si la realización de este cúmulo de objetivos pueden ser contrarios a los más importantes principios de la justicia material, sobre todo en lo que a la capacidad contributiva se refiere. Tal y como ya quedo expuesto, el multicitado principio es uno de los criterios que sirve de sustento a un sistema tributario que se digne de ser justo. Su contenido, al ser de índole material, es un freno a las posibles arbitrariedades del legislador. Esto no es óbice para que se le dé el título de principio rector de la tributación. El tributo, en consecuencia, visto como un instrumento jurídico que tiene una función recaudatoria, requiere ajustar su actuación a tal principio. Por otra parte, tiene la posibilidad, siempre y cuando este avalada por la Constitución de servir a fines diferentes al financiero.

Existe la idea de que los impuestos cuyos fines salen del ámbito de la recaudación financiera no son propiamente tributos, sino institutos con cometidos diferentes, pero importantes para el Estado. Así, una de las tesis que se sostiene para diferenciar los impuestos con fines fiscales, de los que no los tienen priva a los últimos de la calidad de impuestos, por no ostentar, en su dicho, la misma naturaleza. Tales argumentos sin embargo no pueden sostenerse, en virtud de que un impuesto siempre lleva implícitos ambos fines, por más que su objetivo sea netamente recaudatorio, su carácter finalista se hace presente al producir efectos contrarios al recaudatorio. En un sentido similar se discurre al proponerse como solución al problema de los fines extra fiscales de los impuestos, dar un significado distinto al instituto del tributo, evitando que su único objetivo sea el recaudatorio, de llevarse esto a la práctica, se le privaría a dicha figura de su

razón de ser, de su esencia, de su contenido más importante, y, por otro lado, se ubicaría al legislador en una posición de privilegio respecto a su facultad de crear tributos, con la posibilidad de afectar uno de los intereses más sagrados de los gobernados, el económico. La función recaudadora del impuesto no desaparece con el fin de justificar el cometido extra fiscal de los tributos, es necesario resaltar el aspecto jurídico de tales institutos, y darle importancia como instrumento de cobertura del gasto, y protector del resto de los valores Constitucionales.⁶⁰

Una línea de argumentación interesante sostiene que los impuestos que sirven a la equidad no pueden ser considerados de naturaleza no fiscal. Sin embargo existe el impuesto que nace con un fin fiscal y aquel otro que teniendo una finalidad extra fiscal tenga como principal finalidad la realización de ciertos comportamientos humanos y ajustes económicos. Estos últimos no se proponen gravar la capacidad contributiva de los sujetos, pero la tienen en cuenta al determinar la cuantía de la deuda tributaria.

Las diferencias fundamentales entre los impuestos con fines netamente fiscales, y aquellos con fines extra fiscales, los primeros tienen como fin la obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentales respecto de una finalidad posterior, los segundo tienen una finalidad directa (tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, etcétera) que prescinde inmediatamente del ingreso, pero que ciertamente está lejos de excluir, si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie, ni tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción, es pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo con fines extra fiscales, a fin de cuentas proporciona un rendimiento usado por el Estado para hacer frente a los gastos del ente público.

⁶⁰ Vaquera García, *Enfiscalidad y medio ambiente, Lex nova, Valladolid, 1999, Pág. 96-97*

Es muy difícil establecer una línea de separación entre uno y otro fin, ambos se confunden, tómesese en cuenta que por cada tributo siempre existirá un ingreso para el Estado, aún cuando el objetivo sea de política económica o social.

Por más fiscal que sea un tributo siempre llevará implícita una repercusión económico social que contribuya al logro de un fin extra fiscal. Un tributo de importancia financiera, aún cuando certero en la recaudación, puede tener efectos negativos en la política económica del Estado. No se trata de alcanzar el medio más eficaz para completar la recaudación, sino de prever las consecuencias que se susciten en los diversos ámbitos de su actuación. El principio de capacidad contributiva no es el único criterio de justicia que se puede valorar, su análisis requiere concretizarse a la luz de su desarrollo social establecidos en la Constitución.

El impuesto con fines extra fiscales, no se vincula totalmente al principio de capacidad contributiva, pero no por ello deja de ser menos justo. Lo anterior si tenemos en cuenta que la capacidad contributiva es un medio para la distribución de las cargas tributarias, pero no representa el monopolio de la justicia, caracterizada como una parte de una idea social.

V. IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Una vez establecido el marco legal, sobre el que se desarrollan las contribuciones, es menester enfocar nuestro estudio en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, tema central en nuestra investigación, haciendo un recorrido en los antecedentes de dicho impuesto, el denominado Flat tax, que fue invocado por la presidencia de la República como el impuesto en el que se sustentaron para solicitar la creación de un impuesto de dicha naturaleza en nuestro país, el impuesto mínimo alternativo en los Estados Unidos de Norteamérica, que de acuerdo a algunos conferencistas en el país, guarda grandes similitudes con el IETU, haciendo finalmente un recorrido en los argumentos mediante los que el Congreso de la Unión Finalmente aprobó dicho gravamen.

1. ANTECEDENTES

Por principio de cuentas, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, fue concebida como la Contribución Empresarial a Tasa única por el Ejecutivo, que en el mes de Junio del año 2007, a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dio a conocer “La Reforma Hacendaria por los que menos tienen: Construyendo Juntos un México más Justo”⁶¹, en el que reseñan los apartados de Diagnóstico a la situación Fiscal del país, de la Administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el combate a la evasión fiscal, el Gasto público y su transparencia, eficacia y austeridad, el Federalismo y la búsqueda de un nuevo Pacto Hacendario, así como algunas propuestas para buscar equidad, competitividad y fuentes alternativas de ingresos para fortalecer el Sistema tributario, documento que constituiría el antecedente y los ejes de las propuestas de reforma legislativa que habrían de conformar el Paquete económico para el ejercicio 2008.

⁶¹ El texto completo y presentación enviada por el ejecutivo visible en la siguiente dirección web http://www.senado.gob.mx/comisiones/LX/hacienda/content/reu_trabajo/docs/presentacion_4julio2007_1.pdf

En el apartado del Sistema Tributario, se consignó la necesidad de buscar fuentes alternativas de ingresos, proponiéndose una contribución empresarial a tasa única, de control para el Impuesto Sobre la Renta, que sustituyera el Impuesto al Activo, mencionándose como justificación para la creación de dicho impuesto lo siguiente:

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

El objetivo es lograr la solidez de las finanzas públicas y permitir atender las necesidades de gasto que tiene el país, a través de una estructura tributaria equitativa que promueva la competitividad, favorezca la creación de empleos y minimice las distorsiones al obtener recursos.

Las reformas fiscales propuestas que generarían una recaudación de 1.8% del PIB en los siguientes 3 años son:

- Introducir la Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU).*
- Gravar con el Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios a la organización de juegos con apuestas y sorteos.*
- Gravar con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a las pinturas en aerosol.*

Contribución Empresarial a Tasa Única (CETU):

- La contribución grava los ingresos por la venta y renta de bienes y por la prestación de servicios independientes, que realicen los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.*

- *Contra estos ingresos se deducen la inversión, y la renta y adquisición de bienes y servicios independientes que se emplean en la generación de los ingresos.*
- *Esta contribución se calcula sobre una base de efectivo, aplicando a la diferencia entre ingresos acumulables y deducciones, una tasa uniforme de 19%.*
- *La contribución sería de control para el ISR, pagándose cuando sea mayor al ISR causado y al retenido a terceros.*
- *Sustituye al Impuesto al Activo. A diferencia de este último, es un impuesto neutral que no distorsiona negativamente las decisiones de inversión de las empresas al permitir que ésta sea deducible.*
- *Se mantendrán los beneficios asociados al Subsidio para el Empleo (antes Crédito al Salario). Asimismo, se contempla un nuevo crédito al empleo que asegura que este gravamen no represente un incremento en el costo de la mano de obra.*
- *Se propone un periodo de transición que permita a las empresas un ajuste gradual al nuevo impuesto.*

Entre los principales beneficios del CETU se encuentran:

- *Es una contribución mínima general. Como tal se aplicará evitando las exenciones que han distorsionado al sistema tributario.*
- *No afecta a los llamados “contribuyentes cautivos” que ya tienen una carga considerable. Al ser un mínimo, el impuesto no afectará a los contribuyentes que tengan una carga mayor.*
- *Simplicidad. El cálculo del impuesto es simple y consiste solo en aplicar la tasa única a la diferencia de ingresos de la empresa menos insumos e inversión.*
- *Favorece la inversión y la productividad. La deducibilidad de las inversiones reforzará los incentivos para elevar el acervo de capital de las empresas y con ello la productividad de la mano de obra.*

- Favorecerá la creación de empleos. Una mayor inversión llevará a mayor generación de empleos.

Así, dicha contribución empresarial a Tasa Única, fue presentada mediante iniciativa de Ley, presentada ante la cámara de diputados el 20 de junio de 2007, e incluida dentro del paquete económico 2008, que fue enviado al congreso, dándose una gran difusión en los medios masivos de comunicación de nuestro país.

2. FLAT TAX

Según algunos expertos analistas en nuestro país⁶², la originalmente denominada Contribución Empresarial a Tasa Única, está inspirada en las contribuciones a tasa fija que algunos economistas norteamericanos denominaron como la Flat tax⁶³, este modelo de contribución plantea la teoría de que un sistema impositivo generalizado, simple y con tasas bajas puede dar una mejor recaudación, que contribuciones a tasas altas y con un sistema complejo para el procedimiento de cálculo.

Los impuestos a tasas únicas, según los estudios de, aumentan sustancialmente la recaudación de las naciones, pues de conformidad a su teoría, un impuesto al ingreso con tasas altas y con un procedimiento para su pago confuso y difícil, desalienta en su cumplimiento, además de que hace más difícil a las autoridades verificar su cumplimiento, así como deriva en que los contribuyentes busquen estrategias para evadir su cumplimiento, valiéndose de lagunas legales e interpretaciones para cuando menos disminuir su pago.

⁶² Entre ellos Jorge Santamaria Garcia, editorialista para la revista y página web Nuevo Consultorio Fiscal, integrante de la División de Estudios y Postgrados de la Facultad de Contaduría y Administración, de la Universidad Autónoma de México, que realizó un estudio comparativo del IETU relacionado con el FLAT TAX, consultable en la web en <http://nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar.php?type=2&id=857>

⁶³ Robert E. Hall y Alvin Robuska, *The Flax Tax*, Universidad Oxford, U.S.A., 2004

Así, las contribuciones con tasas bajas y simples en su pago, como los flat tax, derivan en una mejor recaudación, pues en estos impuestos a tasa única no se prevé tratamientos diferenciados a los contribuyentes, sino que todos pagan la misma tarifa y de la misma manera, se reconocen únicamente deducciones que impactan de manera directa los costos de producción (materias primas, mano de obra y algunos gastos de administración) y simplifican la labor de las autoridades para verificar auditorias y hacer exigible el pago de las contribuciones adeudadas a aquellos que no cumplen sus obligaciones fiscales.

Adicional a lo anterior, existe un mejor ánimo para los gobernados para pagar sus impuestos, pues todos pagan lo mismo, y es mejor cobrarle una baja cantidad a un gran número de contribuyentes, que intentar sostener los gastos públicos con una reducida cantidad de contribuyentes.

En el caso de nuestro país, es bien sabido que existe una gran cantidad de prácticas por parte de los contribuyentes para intentar bajar el monto de las contribuciones a pagar, denominadas comúnmente por las autoridades tributarias como prácticas indebidas, además de que el sentimiento de riesgo por parte de las personas económicamente activas es bajo, pues debido a lo complicado de sistema señalado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, una fiscalización por parte de la autoridad es tardada, y la autoridad por lo regular detecta estas prácticas indebidas varios años después de que las mismas son utilizadas por los contribuyentes.

En lo anterior se centra el atractivo de las contribuciones a tasas únicas, pues todos los contribuyentes siguen el mismo sistema impositivo, en la misma tasa, y el procedimiento es sencillo para que inclusive no sea necesaria la participación de un experto en el área de contabilidad para pagar los impuestos, situación que actualmente no sucede en nuestro país.

Las primeras experiencias con los flat tax, se remontan con Mart Laar, Primer Ministro de Estonia de 1992 a 1995 y de 1999 al 2002, tomó el poder en 1992, la inflación era de 1000% anual, la economía se contraía a una tasa de 30% anual, la tasa de desempleo superaba el 30% y 95% de la economía era gobierno. En 1994 el Sr. Laar, contra las indicaciones de muchos economistas, introdujo en Estonia un impuesto de tasa plana o "flat tax". Los buenos resultados fueron casi inmediatos y han perdurado hasta la fecha: Por ejemplo, en el 2005, la producción de Estonia crecía a tasas de 6% a 7% anual, la inflación era de 2.5% anual, el déficit fiscal era mínimo y había un alto nivel de inversión empresarial. El ejemplo de Estonia fue rápidamente seguido por sus vecinos bálticos Lituania y Latvia. En 1997 Rusia introducía un impuesto de tasa plana ("flat tax") de 13%. Serbia le siguió, al igual que Ucrania, Eslovaquia y Georgia. Rumania siguió en el 2005, con lo que ya fueron nueve los países que habían introducido un impuesto de tasa plana ("flat tax"). El Sr. Laar es sin duda el pionero de una revolución tributaria que se expande por el mundo.

El "flat tax" es un sistema tributario que fomenta el ahorro privado y la formación de capital empresarial (inversión). El crecimiento fenomenal hasta hace algunos años de la producción en Japón, Singapur, Corea, Taiwán y Hong Kong, y en China recientemente, se ha acompañado de tasas elevadísimas de ahorro e inversión, mostrando una vez más su papel crucial en la expansión de la producción. Más capital empresarial lleva a más producción y más producción genera los recursos que permiten mayores ventas a los productores, mayor poder de compra a los consumidores, mejores salarios a los trabajadores y mayores ingresos tributarios para un sector público que de esa manera puede pagar sin muchos problemas sus compras y sus deudas. Hong Kong en 1947 instauró un sistema tributario que, según Daniel J. Mitchell, experto mundial en materia tributaria, no solamente es una variante del "flat tax", sino que además permitió a

Hong Kong un crecimiento de la producción no superado por ningún país en el último medio siglo.⁶⁴

3. EL IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA.

Existe una contribución en la Unión Americana que guarda una gran similitud con el Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues tiene una misma finalidad, hacer que las personas que se beneficien de ciertos esquemas tributarios, paguen de igual manera algo de contribuciones para sostener los gastos públicos, una reseña de dicha contribución de acuerdo a la Internal Revenue Service, dependiente del Departamento de Tesoro de los Estados Unidos, se reproduce a continuación, pues en la misma se explica con toda claridad su funcionamiento:

Impuesto Mínimo Alternativo

Las leyes tributarias dan trato preferencial a ciertos tipos de ingresos y permiten deducciones y créditos especiales para ciertos tipos de gastos. El impuesto mínimo alternativo (AMT) busca asegurar que toda persona que se beneficie de estas ventajas tributarias pague por lo menos una cantidad mínima de impuestos.

El impuesto mínimo alternativo es un impuesto calculado por separado que elimina muchas deducciones y créditos, aumentando así el impuesto por pagar de una persona que de otra manera pagaría menos impuesto. Las tasas tributarias mínimas tentativas sobre el ingreso ordinario son porcentajes que se han establecido por ley. Para el caso de las ganancias de capital y de ciertos dividendos, se pueden usar las tasas del impuesto normal vigentes.

⁶⁴ Todos estos datos visibles en la página web http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

Quizás tenga que pagar el impuesto mínimo alternativo si su ingreso tributario para fines del impuesto normal, además de todo ajuste y otras cantidades de preferencia que le sean aplicables, sumen una cantidad mayor a la de la exención por AMT. Las cantidades exentas son establecidas conforme a la ley de acuerdo a cada estado civil para efectos de la declaración y se encuentran en las instrucciones del Formulario 6251 (en inglés).

*Para poder determinar si puede estar sujeto al impuesto mínimo alternativo, consulte la hoja de cálculo del AMT titulada *Worksheet to See If You Should Fill in Form 6251-Line-45* (Hoja de Cálculo para Ver si Debe Llenar la Forma 6251-Línea-45), en las instrucciones del Formulario 1040.*

*Asimismo, puede utilizar el *AMT Assistant for Individuals* (Asistente del AMT para individuos), en inglés, una versión electrónica de la hoja de cálculo del AMT, disponible en la página web del IRS, www.irs.gov. Es posible que la hoja de cálculo del AMT le indique que no adeuda el impuesto mínimo alternativo o puede dirigirlo al Formulario 6251, *Alternative Minimum Tax* (Impuesto mínimo alternativo individual), en inglés. Si se le dirige al Formulario 6251, tendrá que completar dicho formulario para determinar si adeuda el AMT. El Formulario 6251, *Alternative Minimum Tax* (Impuesto mínimo alternativo individual), en inglés, está disponible en formato PDF en la página web del IRS.*

Si no está obligado a pagar el impuesto mínimo alternativo este año, pero lo pagó en uno o varios años anteriores, es posible que reúna los requisitos para tomar un crédito tributario especial mínimo contra su impuesto normal de este año. Si reúne las condiciones, deberá

llenar y adjuntar el Formulario 8801, Credit for Prior Year Minimum Tax - Individuals, Estates and Trusts (Crédito por impuesto mínimo de años anteriores: Personas, patrimonios y fideicomisos), en inglés⁶⁵.

Como se puede apreciar, esta contribución tiene como finalidad hacer que aquellas personas que se encuentran sujetas a regímenes fiscales preferenciales, paguen una cantidad mínima de impuestos al Estado, lo que eleva la recaudación, que de acuerdo a lo establecido en el proceso legislativo es una de las principales finalidades del Impuesto Empresarial a Tasa Única, motivo por el que nos sentimos obligados a mencionarlo brevemente en nuestra Investigación, como un antecedente de nuestro Impuesto Empresarial a Tasa Única.

4. PROCESO LEGISLATIVO EN MÉXICO.

Como mencionamos en la primera parte del capítulo que nos ocupa, la Reforma Hacendaria por los que menos tienen fue presentado ante la Cámara de Diputados, que de acuerdo a lo previsto en el artículo 72, apartado H es la cámara ante la que primeramente se deberán discutir la creación de contribuciones o impuestos⁶⁶, el miércoles 27 de junio, emitiéndose el Dictamen correspondiente hasta el 1o. de agosto del presente 2007⁶⁷.

En dicho documento, la cámara de diputados estableció que para la realización de dicho dictamen fueron celebradas 15 reuniones de trabajo con diversos sectores

⁶⁵ Esta reseña puede ser consultada en la página web del Internal Revenue Service, del Departamento del Tesoro Estadounidense, en la siguiente dirección: <http://www.irs.gov/espanol/article/0,,id=127751,00.html>

⁶⁶ Artículo 72, apartado H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

⁶⁷ El Dictamen completo emitido por la cámara de diputados es consultable en la página electrónica de la cámara de diputados: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2007/sep/20070912-E.html>

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

económicos, sociales y académicos del país quienes con sus propuestas han contribuido a modificar y enriquecer las Iniciativas presentadas por el Ejecutivo Federal, con la presencia e intervención de servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

El número de participantes en las reuniones de trabajo de la Comisión ha sido de 97 organizaciones de las cuales 56 representan al sector empresarial, 13 al sector académico, 2 organizaciones obreras: Congreso del Trabajo (que incluye a la CTM, CROC y CROM) y la Unión Nacional de Trabajadores, 6 organizaciones sociales y 9 legisladores no integrantes de la Comisión, quienes en lo individual presentaron sus propuestas y 11 más de otros sectores.

Para el estudio y análisis de las propuestas se contó con el apoyo de los Centros de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias y de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados.

EL Dictamen aprobó de forma sustancial la iniciativa presentada por el Ejecutivo, modificando el nombre del impuesto propuesto, pues señaló que no era posible denominarle Contribución Empresarial a Tasa Única, porque el Código Fiscal de la Federación establece que las Contribuciones son un concepto genérico que se utiliza para clasificar tanto a los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, por lo que su utilización como nombre del gravamen que se propone podría generar confusión y posibles problemas de interpretación sobre la naturaleza jurídica del mismo, motivo por el que se le denominó Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Una de las adecuaciones que se realizó a la original propuesta del Ejecutivo, y que contiene una parte fundamental de nuestra investigación, fue en materia de deducciones, pues la iniciativa del ejecutivo no permitía que fueran deducibles los pagos que los contribuyentes sujetos del Impuestos realizaran por concepto de pago de sueldos y salarios a sus trabajadores, motivo por el que se utilizó una

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

figura de crédito fiscal, que establecía la posibilidad de hacer deducible un 17.5% de los gastos realizados por el contribuyente por concepto de sueldos y salarios, al respecto la dictaminadora estableció lo siguiente:

(...)

No obstante lo anterior, esta Comisión propone con el objeto de promover la generación de nuevos empleos y de no afectar los ya existentes, establecer un crédito fiscal que permita a los contribuyentes acreditar contra la contribución empresarial a tasa única el costo fiscal de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios gravados, como más adelante se explica.

(...)

Por otra parte, se debe señalar que resulta de vital importancia estimular la generación de fuentes de empleo y conservar los ya existentes, pues son una parte fundamental para lograr un adecuado desarrollo de la sociedad; si bien con el gravamen propuesto se busca estimular la inversión productiva la cual a su vez puede generar la posibilidad de empleos, no pasa desapercibido a esta Comisión que es fundamental establecer en la mecánica de acreditamiento de la Iniciativa instrumentos que eviten que se afecte la generación del empleo derivado de la no deducibilidad de las erogaciones pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, la que dictamina considera adecuado otorgar un crédito fiscal a los contribuyentes, por las erogaciones por los conceptos mencionados en el párrafo anterior que efectivamente

paguen los contribuyentes, así como por el pago de las aportaciones de seguridad social a su cargo. Lo anterior, con el propósito de estimular la generación de empleo y de que los que actualmente existen se mantengan.

Por lo tanto, esta Dictaminadora no comparte la propuesta del Ejecutivo Federal contemplada en la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, respecto al mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido a los trabajadores contra dicha contribución, puesto que generaría un impacto negativo directo al empleo y además generaría serias distorsiones entre los contribuyentes que pagan salarios altos frente a los que pagan salarios bajos.

Lo anterior es así, puesto que los contribuyentes que pagan salarios altos tendrían un sobreacreditamiento del impuesto sobre la renta retenido contra la contribución empresarial a tasa única, pues el impuesto sobre la renta representaría el 28% del total de las erogaciones que se pagan por concepto de salarios, mientras que la tasa de la contribución empresarial a tasa única se causa al 17.5%.

Contrario a lo anterior, los contribuyentes que pagan salarios bajos cuya tasa de retención para efectos del impuesto sobre la renta es inferior al 17.5%, en su gran mayoría, no tendrían derecho a acreditar cantidad alguna contra la contribución empresarial a tasa única, lo que podría repercutir negativamente en la generación de empleos.

Es por ello que esta Comisión estima conveniente establecer la posibilidad de que los contribuyentes puedan aplicar un crédito fiscal contra la contribución empresarial a tasa única del ejercicio, por las

erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a cargo del contribuyente pagadas en el mismo ejercicio. El referido crédito se calculará multiplicando el monto de las aportaciones de seguridad social efectivamente pagadas en México en el ejercicio fiscal y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que le paguen los mencionados conceptos, por el factor de 0.175.

Adicionalmente y con el objeto de que el otorgamiento del crédito referido constituya también un instrumento que incentive a los empleadores a efectuar las retenciones por concepto de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de sus trabajadores, así como que los inscriban en las instituciones de seguridad social, se propone condicionar la aplicación del crédito fiscal de referencia a que el contribuyente cumpla con la obligación de enterar las retenciones por los conceptos antes mencionados o que en el caso de trabajadores por los que no se efectúa retención de impuesto sobre la renta, se cumpla la obligación de entregar la cantidad que por concepto de subsidio al empleo tenga derecho el trabajador.

Con lo anterior, se logra que la no deducibilidad de las erogaciones efectuadas por las empresas por concepto de salarios y asimilables a éstos, así como por aportaciones de seguridad social a su cargo, no cause efecto negativo alguno, pues bajo el esquema que se propone el contribuyente siempre estará en posibilidad de acreditar de la base del tributo una cantidad equivalente al 17.5% del total de las erogaciones que realiza por concepto de pago de salarios y

asimilables a éstos, así como por las aportaciones de seguridad social.

Así, con dichas modificaciones y algunas otras adecuaciones que fueron consideradas como necesarias para la creación de la Ley respectiva, fue enviado el Dictamen con la minuta a la Cámara de Senadores, mismo que fue aprobado el 13 de septiembre de 2007⁶⁸, sin hacerle mayores modificaciones a lo previsto por la Cámara de Diputados, y en cuanto al crédito fiscal aplicable a las deducciones de los pagos de salarios y asimilables, y de pagos por las aportaciones de seguridad social, señaló:

Por otra parte, estas Comisiones Dictaminadoras coinciden plenamente con el planteamiento expuesto en la Minuta de promover la generación de nuevos empleos y de no afectar los ya existentes, al establecer un crédito fiscal que permita a los contribuyentes acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única el costo fiscal de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios gravados, así como las contribuciones de seguridad social, en los términos descritos en la Minuta objeto de dictamen.

Así, es que nació el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que fue aprobado sin modificaciones sustanciales a la propuesta enviada por el Ejecutivo, y del que fue señalado dentro de las discusiones que tenía algunas finalidades extrafiscales, suplantar los ingresos petroleros e incrementar la recaudación, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única abrogó el Impuestos al Activo de las empresas que también era un Impuesto Mínimo respecto del ISR, con la diferencia de que el IETU es un impuesto sobre ingresos y con un mínimo de exenciones y el IMPAC era un gravamen sobre activos y con exenciones.

⁶⁸ Gaceta senado <http://www.senado.gob.mx/gace.php?sesion=2007/09/14/1&documento=105>

VI. MEDIOS DE DEFENSA EN EL DERECHO FISCAL

El Estado ha tenido diversas formas de manifestarse en el tiempo y en el espacio, los derechos de los particulares frente a él han tenido un contenido muy diverso, desde su ausencia total en los Estados absolutistas hasta su precaria existencia en el Estado Liberal y el desarrollo de todo un sistema jurídico en el Estado Social.

Debemos tener en cuenta que al estudiar los medios de defensa frente al Estado, requiere de conocer el enfoque administrativo del mismo, ya que es sabido que la función administrativa emana de un gobierno como parte dinámica del Estado.

En primer lugar, la administración pública se encuentra regulada por el derecho, por lo que comúnmente decimos que vivimos en un Estado de derecho, y que el derecho es un producto social. En este sentido vemos que las normas jurídicas nacen dentro del grupo social, en el cual tiene lugar la vida de relación entre particulares (Derecho Privado) y entre los particulares y el Estado o la administración pública (Derecho Público).

Así nace una de las ramas del Derecho Público, el Derecho Administrativo, rama del derecho que entre otros muchos supuestos regula el Acto Administrativo (definición y referencia), en ese sentido según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Acto Administrativo debe desprenderse de una hipótesis normativa o disposición legal que prevea la posibilidad de emitirlo, y el particular o gobernado tiene el derecho a exigir a las autoridades que se sujeten con la hipótesis normativa y cumplan con la ley; es decir, los actos administrativos deben fundarse en derecho y emanar de autoridades y funcionarios competentes, así como apegarse a las formalidades legales y perseguir el objeto y fin señalado en la propia ley.

Entre los derechos de orden administrativo de que disfrutaban los gobernados, para la presente investigación, resulta necesario hacer mención de los incluidos dentro

de la categoría de los derechos de los administrados a la legalidad de los actos de la administración; es decir, los administrados tienen el la posibilidad y facultad de exigir a la Administración, que sujete su actuar y funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que en consecuencia los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

Es decir, el DERECHO A LA LEGALIDAD, se descompone en una serie de derechos, como son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto, y el derecho al fin prescrito por la ley⁶⁹.

Esta serie de derechos necesitan ser tutelados por un sistema que permita reparar el daño causado por un acto de la autoridad administrativa que lesione la esfera jurídica de los particulares; para ese efecto en el DERECHO FISCAL MEXICANO, existen los medios de defensa indirectos y los medios de defensa directos.

1. MEDIOS INDIRECTOS

Los medios indirectos de defensa, consisten en las garantías que presta un buen régimen de organización administrativa. La regularidad de la marcha de esta, su eficiencia, el control que las autoridades superiores tienen sobre las que están subordinadas. La tutela que la propia autoridad realiza en su propio seno⁷⁰.

En otras palabras los medios de defensa indirectos son los que garantizan un funcionamiento de los órganos de la autoridad eficaz, son el primer medio con el que cuenta el gobernado para garantizar el respeto de sus derechos, pues si los organismos de la autoridad funcionan correctamente, es el mejor medio para respetar los derechos de los administrados.

⁶⁹ Gabino Fraga, *Op. Cit.* pág 434

⁷⁰ Gabino Fraga, *OP. Cit.*, p. 435.

El Estado Mexicano se encuentra formado bajo una Constitución que otorga garantías a los gobernados, garantías que pueden devenir en un eficaz funcionamiento en los Órganos que integran al Estado,; así como en una limitación en el actuar de la autoridad, sujetándose a los principios y disposiciones que prevé el Marco Jurídico Constitucional; de esa forma el gobernado cuenta en un primer momento con la defensa que le otorga la Constitución Política y las Leyes expedidas con base en ella.

La autoridad que pretenda invadir o afectar la esfera jurídica de los gobernados, deberá sujetarse forzosamente a los principios y límites que la propia Constitución le señala, principios entre los que destacan los debidamente señalados en el subcapítulo 3, del Capítulo III, del presente trabajo, al mencionar los principios constitucionales de las contribuciones. Así, en un primer momento se tienen medios de defensa indirectos, pues todo acto de autoridad debe ajustarse a los límites y principios constitucionales, así como a las leyes que se han expedido con base en ellos.⁷¹

2. MEDIOS DIRECTOS

Los medios directos de defensa se encuentran destinados a satisfacer de forma inmediata el interés privado de los gobernados, de forma que la autoridad ante la cual se hace valer, se encuentre legalmente obligada a intervenir y a examinar nuevamente, en cuanto a su legalidad o a su oportunidad, la actuación de la que el particular se queja y en su caso para asegurar una imparcialidad y una adecuada tutela en los derechos del administrado es necesario recurrir a vías jurisdiccionales para la protección de los derechos del gobernado

⁷¹ *Los medios de defensa indirectos, son llamados también principios constitucionales o límites de la autoridad, resaltan los principios de legalidad, seguridad jurídica, equidad, proporcionalidad, oportunidad, motivo, finalidad, entre otros; estos principios se observan de un análisis a las garantías que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*

Para que se pueda dar la existencia de los medios de defensa directos tienen que existir tres condiciones necesarias.

1. **SUPUESTOS.** Condiciones previas al medio de defensa directo, son los antecedentes y la base del intento del medio directo, consiste en la resolución, acto u omisión combatida.
2. **REQUISITOS.** Son las condiciones que regulan la existencia y aparición del acto, son las condiciones sobre las que debe de basarse la existencia del acto de autoridad, son conjuntas a la manifestación del acto; en otras palabras son las condiciones de tiempo forma y lugar.
3. **PRESUPUESTOS.** Son las condiciones inminentes, son los elementos que debe contener el acto por normatividad para que pueda surtir sus efectos, tales como la competencia de la autoridad.

2.1 Clasificación de los Medios de Impugnación

Los Medios de Impugnación en materia fiscal se clasifican de la siguiente forma:

- a) Recurso Administrativo
 - Recurso Administrativo de Revocación
 - Recurso Administrativo de Inconformidad
- b) Juicio Contencioso Administrativo
- c) Juicio de Amparo

La clasificación antes señalada obedece únicamente a como los divide la legislación vigente, pues es necesario saber como funcionan en la práctica los medios de defensa en el Sistema Tributario Mexicano, pues al ser la presente

investigación de naturaleza práctica abordaremos la naturaleza y los conceptos de los medios de impugnación en materia fiscal de acuerdo con la clasificación número dos, antes mencionada.⁷²

2.1.1 Recursos Administrativos

Los Recursos Administrativos, son medios de defensa que se encuentran a disposición de los gobernados, que han sido afectados por algún acto o resolución emitidos por la Autoridad Administrativa; este tipo de medios de defensa se caracteriza por que la misma autoridad emisora, se convierte en autoridad revisora de sus propios actos o resoluciones que ha emitido.

Según la obra Derecho Procesal de Nava Negrete, el recurso administrativo es un procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos⁷³.

En la misma obra, Nava Negrete clasifica los recursos administrativos en dos categorías:

- 1) Los que son resueltos por la mismas autoridad que los emite,
- 2) Los que son resueltos por la superior jerárquica de quien emite el acto, o por departamento distinto de quien emite el acto.

La anterior clasificación, no tiene mayor importancia en la práctica, únicamente por que en los recursos de revisión, son un poco más ajenos que los recursos de

⁷² La clasificación señalada obedece a los medios de defensa reconocidos por las leyes aplicables, las cuales son el Código Fiscal Federal, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y Ley de Amparo, todas del año 2008

⁷³ Nava Negrete, Derecho Procesal Administrativo, Editorial Porrúa, México 1959, pág. 103

reconsideración⁷⁴, aunque ambos son emitidos por el mismo órgano emisor del acto pretensamente agravante.

Los Recursos Administrativos pueden tener varios efectos, mismos que según el artículo 133 del Código Fiscal Federal Vigente en 2008, son:

- Confirmar el acto impugnado
- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución
- Dejar sin efectos el acto impugnado
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente

Ahora bien, en la obra Derecho Financiero Mexicano, Sergio Francisco de la Garza establece los elementos de los recursos, mismos que divide en elementos esenciales y elementos de naturaleza⁷⁵;

Los elementos esenciales son los siguientes:

- a) Una ley que establezca el recurso
- b) Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso
- c) La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo
- d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente
- e) La obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo

Por su parte los elementos de naturaleza consisten:

⁷⁴ Nava Negrete en la misma clasificación denomina de revisión al recurso que es resuelto por la superior jerárquica ó por un departamento distinto de quien emite el acto; y llama recurso de reconsideración al que resuelve la misma autoridad que emite el acto, Op Cit.

⁷⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit, pág 845 y 846

- a) Plazo de interposición del recurso
- b) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso
- c) Fijación de un procedimiento para la tramitación de un recurso
- d) Pruebas
- e) Posible suspensión y sus requisitos.

Las leyes actuales contemplan dos tipos de Recursos Administrativos, el recurso administrativo de revocación y el recurso administrativo de inconformidad; mismos que se exponen a continuación.

Recurso Administrativo de Revocación

El primero de los recursos que conviene citar para la materia fiscal es el recurso de revocación que se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 116 al 133 A. Este, es optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y procede contra de los siguientes actos, administrativos dictados en materia fiscal federal:

a) Contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del propio Código; y

b) Los actos de autoridades fiscales federales que: exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código; también cuando se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, si se alega que éste no se ha ajustado a la Ley; siempre y cuando se esté en el supuesto que señala el artículo

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

127 del propio Código, es decir que la ilegalidades se hagan valer dentro de los 10 días hábiles siguientes a la convocatoria para remate; o cuando determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código.

Este mismo recurso administrativo de revocación, según el artículo 94 de la ley de Comercio Exterior puede interponerse contra actos en materia de comercio exterior; y se tramitará y resolverá con forme a lo dispuesto por el mismo Código Fiscal de la Federación, siendo necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Podrá ser interpuesto contra las resoluciones conforme a la Ley de Comercio Exterior: En materia de marcado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación; en materia de certificación de origen; cuando declaren abandonada o desechada la solicitud de inicio de los procedimientos de investigación a que se refieren las fracciones II y III del artículo 52; cuando declaren concluida la investigación sin imponer cuota compensatoria a que se refieren la fracción III del artículo 57 y la fracción III del artículo 59; cuando determinen cuotas compensatorias definitivas o los actos que las apliquen; por las que se responda a las solicitudes de los interesados a que se refiere el artículo 60; cuando declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 61; cuando desechen o concluyan la solicitud de revisión a que se refiere el artículo 68, así como las que confirmen, modifiquen o revoquen cuotas compensatorias definitivas a que se refiere el mismo artículo; cuando declaren concluida o terminada la investigación a que se refiere el artículo 73, o que impongan las sanciones a que se refiere la Ley.

Cuando se trate de resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, se interpondrá ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los demás casos, el recurso se interpondrá ante la propia Secretaría emisora de la resolución.

Recurso de Inconformidad.

El segundo de los recursos aplicable a la materia fiscal es el recurso de inconformidad, mismo que se encuentra regulado en la Ley del Seguro Social, así como en el reglamento del recurso de inconformidad de la Ley del Seguro Social, y en lo no previsto en él, en su caso, conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Código Federal de Procedimientos Civiles y Ley Federal del Trabajo, según corresponda.

Este procede cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cuál deberá ser en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien cuando las controversias sean entre los asegurados o sus beneficiarios y el Instituto sobre las prestaciones que la ley otorga, el cual deberá tramitarse ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, en tanto que las que se presenten entre el Instituto y los patrones y demás sujetos obligados, se tramitarán vía recurso ante el propio Instituto o vía demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El otro de los recursos de inconformidad, se encuentra regulado en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los, así como en el reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Este procede en los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones. Aclarando que las controversias entre los trabajadores o sus beneficiarios y el Instituto, sobre derechos de aquéllos se resolverán por la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje una vez agotado, en su caso, el recurso aludido, y las controversias derivadas de adeudos de los trabajadores al Instituto por créditos que éste les haya concedido, una vez

agotado, en su caso el recurso, se tramitarán ante los tribunales competentes. Siendo, optativo para los trabajadores, sus causahabientes o beneficiarios, agotar el recurso de inconformidad o acudir directamente a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje o a los tribunales competentes. Para las controversias entre los patrones y el Instituto, una vez agotado, en su caso el recurso de inconformidad, se resolverá por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aunque para éste caso, será optativo para los patrones agotar el recurso de inconformidad pudiendo acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal.

2.1.2 Juicio Contencioso Administrativo

El juicio de nulidad, es el segundo tipo de medios de defensa directos; consisten en el medio directo de defensa, por medio del cual el gobernado que ha sufrido una violación a sus derechos por parte de la autoridad administrativa, puede acudir ante un órgano de impartición de Justicia del Poder Judicial Federal, con el fin de que se anule el acto impugnado

El Juicio Contencioso Administrativo, difiere del recurso, principalmente por que quien resuelve sobre la legalidad o ilegalidad del acto no es la misma autoridad que la emite ni autoridad del mismo órgano emisor del acto; en este tipo de medios de defensa quien resuelve es una autoridad totalmente diversa y de naturaleza totalmente distinta a la autoridad emisora del acto, pues la autoridad resolutora pertenece al Poder Judicial Federal, ya no al Ejecutivo Federal, situación que otorga mayor certeza en el sentido de la resolución dictada al efecto.

En el Juicio Contencioso Administrativo la Autoridad Administrativa que emite el acto, deja de actuar como tal, y se convierte en parte dentro de un juicio, se coloca en el mismo plano que el gobernado ó administrado agraviado, por lo que la

autoridad tendrá que verter sus argumentos y pruebas como parte, ante autoridad judicial quien se encargará de dictar la sentencia que proceda en cada caso.

Por su parte, el Juicio Contencioso Administrativo ó Juicio de Nulidad, se encuentra regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contenciosos Administrativo y en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Según se desprende de lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contenciosos Administrativo, el Juicio Contenciosos Administrativo ó llamado también *Juicio de Nulidad*, procede en contra de:

Las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

Así mismo el Juicio Contenciosos Administrativo también procederá en contra de las resoluciones definitivas: Dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales; cuando impongan multas por

infracción a las normas administrativas federales; cuando causen un agravio en materia fiscal distinto a los anteriores; cuando nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones; cuando se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; cuando se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada; cuando constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Instituto Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades; cuando requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados; cuando se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; cuando traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior; cuando impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos; si son dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; cuando decidan los recursos administrativos; cuando promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas anteriormente; contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de

la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

Las sentencias que emita el Tribunal, se fundará en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con un acto o resolución impugnados, y declarará que es ilegal cuando demuestre: la incompetencia del funcionario que la haya dictado y ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso; cuando existan vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; o si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dicto en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas; también, cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

En este orden de ideas, la sentencia definitiva podrá:

- a) Reconocer la validez de la resolución impugnada
- b) Declarar la nulidad de la resolución impugnada
- c) Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos; debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales

2.1.3 Juicio de Garantías

Entre los medios que las leyes le otorgan a los gobernados para poder defenderse y proteger su esfera jurídica de actos ilegales de Autoridades del Estado; existe el Juicio de Garantías, ó Juicio de Amparo; mismo que ha sido creado con la función de limitar el abuso y las arbitrariedades en los Actos que realizan los órganos y autoridades de poder público, pues el Juicio de Amparo es el proceso por medio del cual se protegerá que todos los actos de autoridad sean conforme al Marco Jurídico Constitucional y que se respeten los Derechos Fundamentales que la Constitución le ha otorgado a los ciudadanos.

El Juicio de Amparo es un juicio constitucional, que se inicia por la acción que ejercita cualquier persona ante los tribunales de la Federación en contra de una Ley o acto de autoridad, en la hipótesis previstas en el artículo 103, constitucional, que considere violatorio de sus garantías individuales, teniendo por objeto la declaración de inconstitucionalidad de dicho acto ó ley, invalidándose o nulificándose en relación con quien lo promueve, restituyéndolo en el pleno goce de esas garantías que han sido violadas⁷⁶.

La definición que se ha proporcionado del Juicio de amparo, arroja elementos importantes para destacar y diferenciar este Juicio de los otros medios de defensa;

- d) En un primer lugar es un Juicio Constitucional, lo que significa que es un proceso para respetar los preceptos, derechos y garantías que la Constitución le otorga a los gobernados.
- e) Es un Juicio Único en su procedimiento, pues cuenta con reglas específicas que cualquier otro juicio ante el poder judicial no desarrolla.
- f) Es promovido a instancia de parte; pues quien ejercita la acción es el gobernado vulnerado, afectado, llamado también *quejoso*.

⁷⁶ Chávez Castillo, Raúl. *Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México 2004, pág 21

- g) Es interpuesto en contra de una Ley o un Acto de Autoridad que violente las garantías constitucionales en contra de algún gobernado.
- h) Se tramita por los Tribunales del Poder Judicial Federal.
- i) El objeto del juicio será el invalidar, modificar o revocar el acto de autoridad, o dejar de aplicar la ley que le afecte al gobernado; y se restituya al quejoso en el goce de la garantía constitucional que ha sido violada.

El Juicio de Amparo es reconocido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la Ley de Amparo y por la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal como un Juicio y no como un recurso, aunque el Juicio de Amparo se ha entendido en dos sentidos; el primero en forma de juicio, pues se inicia con demanda, tiene una serie de elementos que son sucesivos y regulados específicamente y culmina con sentencia; así mismo el mismo es también resuelto por tribunales pertenecientes al Poder Judicial Federal; aunque el amparo directo que se verá detallado más adelante, en muchas ocasiones se ha asemejado a un recurso, donde el Tribunal de amparo actúa aparentemente como un Tribunal revisor, por que ejerce el control de la legalidad; pues analiza las violaciones que se pudieron cometer en contra del marco jurídico vigente; dentro de un proceso de resolución de conflictos o en la Resolución Final del mismo; situación que en nada afecta, pues las leyes vigentes y la Constitución le dan el carácter de Juicio.

Todo gobernado que considere que una ley o un acto emitido por autoridad es violatorio de sus garantías individuales y de sus derechos fundamentales que la Constitución le ha otorgado; tiene el derecho público subjetivo de acudir ante los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, en los términos de la hipótesis contenida en el artículo 103 constitucional; con el objeto de que se le restituya en el goce de las garantías que le han sido vulneradas; este derecho público subjetivo es conocido como la ACCIÓN DE AMPARO.

Por su parte, la acción de amparo cuenta elementos importantes que igualmente deben ser observados y estudiados, pues resultan fundamentales en el entendimiento del Juicio de Amparo.

- Sujeto
- Objeto
- Causas
- Naturaleza

Los Sujetos son las partes que intervienen en el Juicio de Amparo, como partes principales en el ejercicio de la acción de amparo y a su vez son de dos tipos:

- a) Sujeto Activo.- Lo constituyen el gobernado o el quejoso, el titular de la acción de amparo.
- b) Sujeto Pasivo.- Está constituido por la Autoridad que ha violado presuntamente las garantías individuales del quejoso.

El objeto es aquel que mediante la prestación del servicio jurisdiccional, protege al sujeto activo, contra la ley o acto de autoridad que infringe sus garantías individuales.

La causa consiste en la relación que existe entre el quejoso y el derecho objetivo y la violación a las garantías individuales que le afectan al gobernado.

La Naturaleza, se determina en función de que es autónoma, independiente y abstracta respecto a la existencia de la violación a las garantías individuales o del sistema competencial mexicano; pues el juicio se tramita independientemente de que se haya violado ó no la garantía aducida⁷⁷

⁷⁷ Raúl Chávez Castillo, *Op. Cit.*, pág. 22, 23 y 24

Juicio de Amparo Indirecto

El Juicio de Amparo Indirecto, es el nombre que se le da al Juicio de Amparo que se tramita ante los Jueces de Distrito, y de una forma indirecta es revisado por los Tribunales Colegiados de Circuito; de ahí que es probable que haya surgido su denominación, ya que en un principio esta forma del Juicio de Garantías era tramitado ante los Jueces de Distrito y de una forma indirecta y gracias a los recursos que el mismo prevé era revisado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; a diferencia del Juicio de Amparo Directo que se detallará en líneas posteriores, en el cual la SCJN revisaba de forma directa y sin etapas anteriores la constitucionalidad del acto de autoridad reclamado; aunque la evolución y el aumento de carga de trabajo a que se ha sometido la tramitación del Juicio de Amparo originó que el mismo se tramite ante los Tribunales Colegiados de Circuito y solo en circunstancias especiales ante la SCJN.

Antes de observar la procedencia del Juicio de Amparo Indirecto es necesario conocer de la Autoridad o del Órgano del Poder Judicial de la federación que se encargará de llevar a cabo su trámite.

El Juicio de Amparo Indirecto es tramitado por los Jueces de Distrito del Poder Judicial Federal y en supuestos especiales por los Tribunales Unitarios de Circuito. Los Juzgados de Distrito tienen una doble función ó una doble jurisdicción; en primer lugar actúan como Jueces Ordinarios en materia Federal, conocen de asuntos que son de competencia federal, civiles, penales y en ocasiones administrativos; aunque por otro lado también actúan como Órgano de control constitucional; y se ocupan de resolver la constitucionalidad que se planteó en los Juicios de Amparo Indirectos.

El Juicio de Amparo directo procede contra los actos de autoridad y las leyes que vulneren o afecten las garantías individuales y los derechos fundamentales que la constitución reconoce a los gobernados; la procedencia de dicho Juicio se

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

encuentra regulado de forma detallada y específica en el artículo 114 de la Ley de Amparo, precepto legal que reconoce las siguientes casos en los que procede el amparo indirecto ante los jueces de distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso:

II.- Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

III.- Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.

IV.- Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;

V.- Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería;

VI.- Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1o. de esta ley.

VII.- Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal, en los términos de lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 21 Constitucional.

El Juicio de Amparo Indirecto, tiene una serie de etapas procesales⁷⁸, términos y plazos, mismos que se mencionaran de una forma enunciativa en el presente capítulo, pues el Juicio de Amparo Indirecto será analizado con detalle en capítulos posteriores, por lo que únicamente se mencionaran las etapas que lo componen:

- Demanda (misma que se verá puede ampliarse)
- Notificación al tercero perjudicado
- Informe Justificado
- Ofrecimiento de Pruebas

⁷⁸ Ley de Amparo vigente en el año 2008

- Audiencia Constitucional
- Sentencia



Juicio de Amparo Directo

El Juicio de Amparo Directo, es el Juicio de Control Constitucional que se tramita en contra de sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin a un proceso de resolución de conflictos y que no admitan recurso mediante el que puedan ser modificadas o reformadas; se tramita de forma directa ante los Tribunales Colegiados de Circuito, salvo los casos en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejercite su facultad de atracción.

El artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula la procedencia del Amparo Directo, pues en un primer momento dispone en la fracción III en el inciso a) que procederá en contra de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o reformados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo; siempre que en materia civil haya sido impugnada la violación en el curso del procedimiento mediante el recurso ordinario establecido por la ley e invocada como agravio en la segunda instancia, si se cometió en la primera. Estos requisitos no serán exigibles en el amparo contra sentencias dictadas en controversias sobre acciones del estado civil o que afecten al orden y a la estabilidad de la familia.

El mismo ordenamiento constitucional señala en su fracción V, que el amparo directo lo resolverán los Tribunales Colegiados de Circuito, en los casos siguientes:

- En materia penal, contra resoluciones definitivas dictadas por tribunales judiciales, sean éstos federales, del orden común o militares.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal;
 - En materia civil, cuando se reclamen sentencias definitivas dictadas en juicios del orden federal o en juicios mercantiles, sea federal o local la autoridad que dicte el fallo, o en juicios del orden común.
 - En los juicios civiles del orden federal las sentencias podrán ser reclamadas en amparo por cualquiera de las partes, incluso por la Federación, en defensa de sus intereses patrimoniales, y
 - En materia laboral, cuando se reclamen laudos dictados por las Juntas Locales o la Federal de Conciliación y Arbitraje, o por el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores al Servicio del Estado;

Una vez que se ha conocido la procedencia del Amparo Directo, hablaremos un poco de la forma en que se tramita este, situación que se abordará de una forma general y sin entrar en detalle, pues toda vez que el presente trabajo habla del amparo en contra de leyes no es necesario el estudio del Amparo Directo, aunque abordaremos las diferencias de ambos tipos de Amparo.

El Amparo Directo a diferencia del Amparo Indirecto, se interpone ante la Autoridad que emitió la Sentencia, Laudo o resolución presuntamente violatoria de garantías, es decir aun y cuando va dirigida al Tribunal Colegiado de Circuito, la misma se presenta ante la Autoridad Responsable, con el fin que ésta emplace a las demás autoridades responsables, si las hay, le notifique al tercero perjudicado y al Ministerio Público; una vez emplazados realizará su informe justificado, y remitirá el expediente en que se ha dictado la sentencia, laudo o resolución

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

enjuiciada, sus anexos, la demanda de amparo, las constancias de notificación y de emplazamientos, así como su informe justificado, al Tribunal Colegiado de Circuito.

Una vez que el Tribunal Colegiado de Circuito ha recibido la demanda de amparo, junto con todas las constancias anexadas por la autoridad responsable, decidirá sobre su competencia, y sobre la admisión de la demanda; así una vez admitida, será turnada al Magistrado Relator, mismo que se encargará de formular el proyecto de sentencia, proyecto que una vez realizado será votado en sesión y firmado, el proyecto deberá ser aprobado por unanimidad o por mayoría de votos.

De una forma muy general esa es la forma en que se tramita el Juicio de Amparo Directo; es importante señalar que el último párrafo de la fracción V, del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé la facultad de atracción de la SCJN, al disponer que *La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, o del Procurador General de la República, podrá conocer de los amparos directos que por su interés y trascendencia así lo ameriten.*

En materia fiscal, estos son los medios de defensa que se utilizan, pues los medios de defensa estudiados, constituyen las posibilidades que tiene un gobernado de inconformarse e impugnar una resolución ó una ley que le afecte en sus derechos; aunque el presente trabajo se encamina a evidenciar la forma en que se declara inconstitucional una ley, las formas y su procedimiento, en ese sentido claramente el medio perfecto para lograr nuestro fin es la interposición del amparo indirecto en contra de una Ley que afecte nuestras garantías individuales, aunque hay que analizar si la ley es autoaplicativa o heteroaplicativa, para observar el término legal para su interposición, aunque todos estos puntos serán debidamente analizados en capítulos subsecuentes.

VII. JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LEYES

1. NATURALEZA JURÍDICA

Ahora nos referiremos específicamente a la interposición del Juicio de Amparo respecto o en contra de leyes, sea por que cause un perjuicio con la mera entrada en vigor, o bien cuando se requiere de un acto posterior a la entrada en vigor, o sea un acto de aplicación⁷⁹, que como es de saberse, el mismo es interpuesto ante los propios Juzgados de Distrito, y en algunos casos ante los renombrados Tribunales Unitarios de Circuito. En el entendimiento de que esta acción instaurada ante los órganos de justicia federal, es vital la distinción de acto de autoridad en estricto sentido, y de lo que son las leyes específicamente, por ello habrá de establecerse que: leyes son esos actos de autoridad con tono general, el cual engendra o afecta situaciones jurídicas abstractas e impersonales (características atribuidas a la norma)⁸⁰, estableciendo su principal diferencia en lo concerniente a la índole de las situaciones jurídicas sobre las cuales surte de manera plena sus efectos, así como también lo es en la diversa forma de causarlos respecto del acto de autoridad en sentido estricto.

Creada esta acción para el fin único de que se mantenga incólume el ordenamiento supremo, el Derecho Fundamental⁸¹, mediante el aseguramiento del principio de supremacía, viendo la enorme necesidad de implantar un medio de defensa en función de las grandes violaciones a la Ley Fundamental, no solo por cuestiones políticas y sociales, si no que evidentemente recae a esto situaciones históricas, vistas estas por la ansiosa necesidad de imponer normas supuestamente legales, sin el más mínimo toque de legalidad, simplemente instauradas para alcanza fines más allá que los previstos en lo objetivos demarcados en el ordenamiento de que se trate.

⁷⁹ *Chávez Castillo, Raúl. Op. Cit., pág. 36.*

⁸⁰ *Burgoa, Ignacio. El Juicio de Amparo, Ed. Porrúa, Trigésimo octava Edición, pág. 208.*

⁸¹ *Idem, pág. 211.*

Por ello, es que a este medio de defensa se le es considerado enteramente como un mecanismo de protección constitucional, denominado inclusive de distintas formas, tales como “*Garantía Jurisdiccional de la Constitución*”, *Justicia Constitucional*” y “*Justicia Constitucional*”⁸², todas ellas siempre tendientes a englobar lo que refiera a un control sobre las leyes que contravengan la Constitución, incluyéndose en algunos sistemas jurídicos ciertos órganos de poder cuya tarea se concreta únicamente a mantener y salvaguardar el equilibrio constitucional, resaltando al caso a estudio la figura habida en nuestro país creada por la Constitución de 1836, me refiero al Supremo Poder Conservador, mismo que fracaso, por virtud de que este ente quebrantaba de manera tajante la idea clásica de la División de Poderes, para eso, es que se vio reforzado en su totalidad lo referente a los órganos jurisdiccionales, en cuanto a sus tareas de guardar el control constitucional de las leyes, estableciendo algunos autores la idea de tres sistemas de mantenimiento de la supremacía de la constitución sobre el poder o la actividad legislativa⁸³, siendo el primero de estos crear jurisdicciones especiales, el aprovechar la ya existentes o previamente establecidas, o la que fue considerada como la más innovadora por su tendencia meramente radical en un sistema puramente liberal, como lo fue la de conceder a todo juez la facultad de sentenciar según las leyes constitucionales, prescindiendo de esto que se revoquen o modifiquen estas, cuestión que viene a ser muy subjetiva en cuanto a su apreciación, ello en función de que existe una jerarquía en todo lo se refiera a la encomienda por razones de competencia de la aplicación de la norma jurídica, por ende es que esta tendencia no se vio aplicada en razón de su falta de sustento constitucional, pues la misma constitución avala en su contenido la relativo al ámbito de aplicación de la norma en razón de su competencia, ya sea federal, estatal o municipal, lo cual vendría chocar con el orden jurídico normativo instituido por nuestra cimera jurídica.

⁸² *Idem*, pág. 213, respecto del dicho de Hans Kelsen derivado de su obra del mismo título, términos utilizados por referido autor desde 1928.

⁸³ Fernández de Velasco, *Principios jurídicos y sociales de las últimas constituciones europeas y americanas*, Biblioteca Cirse, pág. 210.

2. REQUISITOS DE PROCESABILIDAD

En términos generales, para que un Juicio de Amparo sea tomada como procedente y por ende admitido, para posteriormente ser analizado, estudiado y si es el caso, conceda el Amparo y Protección de la Justicia Federal, se requiere una serie de elementos o requisitos de procesabilidad, ello por que de esta manera se salvaguarda el orden constitucional multimencionado, a lo que atenderemos a una serie de elementos que obedecen básicamente a la naturaleza del acto reclamado, por ello estudiaremos en este apartado lo siguiente:

- 1) Existencia de un acto reclamado.- Siendo que en el caso que nos ocupa, se trata de la impugnación de un acto con carácter de general, abstracta y obligatoria, entendiéndose que es una ley, deberá de acreditarse que la misma fue expedida, (teniendo treinta días para ser impugnada a partir de que la misma sea publicada), o bien, a partir de que exista el primer acto de aplicación (siendo de quince días a partir de dicho acto), en el primer caso, resulta de una manera fácil el comprobar la existencia del acto, pues dicha acreditación lo será con la publicación del referido acto en el Diario Oficial de la Federación, ya que en el se menciona el contenido de la misma y la entrada en vigor de esta. Por lo que correspondería al segundo caso, tendremos que esperar a que haya un acto de aplicación derivado de la ley misma, comprobando por medio de las constancias que obren respecto del acto reclamado, de ahí que contaremos con un término de quince días a partir de ese primer acto de aplicación para interponer nuestro medio de defensa constitucional.
- 2) Excepción al principio de Definitividad⁸⁴. - Esto infiere en el sentido de que este principio no se tendrá que guardar para el caso de que se tenga a bien

⁸⁴ *Burgoa, Ignacio, Op. Cit. pág. 229.*

impugnar inconstitucionalidad de leyes, pues sería del todo ilógico, que si se trata de impugnar una ley considerada así, a pesar de que esta otorgue medios de defensa para ser contrariada, no se esta en obligación de usar estos, ya que se impugna la ley en todo su conjunto, por ende es que no se esta obligado utilizar los medios de defensa a que esta haga referencia.

- 3) Instancia de Parte. Se refiere a que al solicitar la protección de la justicia federal, deberá ser solicitado única y exclusivamente por parte de los sujetos que se encuentren bajo la calidad de gobernados, siendo en esto las personas físicas (individuos), personas morales de derecho privado y social (sindicatos y comunidades agrarias), y empresas de participación estatal y, excepcionalmente, a las entidades morales de derecho público u oficiales (cuando el agraviado que produce el acto de autoridad afecta sus intereses patrimoniales, según lo dispone el artículo 9º de la Ley de Amparo)⁸⁵. Pues de no existir este, el medio de defensa constitucional podría ser utilizado inclusive por los órganos gubernamentales, cuestión que haría perdido el sentido del juicio de amparo, ya que la autoridad se inconformaría ante otra autoridad, pues en estos casos existen otros medios para ello.
- 4) Interés Jurídico.- La afectación del interés jurídico en el caso específico de la impugnación de leyes, autoaplicativas, se analizará atendiendo a la situación en la que acredite ubicarse el quejoso, determinando si el perjuicio reclamado trasciende a la esfera jurídica del peticionario de garantías por la especial situación de hecho en que éste se ubica. Esto deberá acreditarse de manera fehaciente, no bastando la sola manifestación de decir la verdad, respecto a que se ubica en la hipótesis de hecho marcada en la norma a impugnar, debiendo de ofrecer elementos de prueba que demuestren plenamente la circunstancia aducida. Lo primordial aquí es

⁸⁵ *Burgoa, Ignacio, Op. Cit., pág. 270.*

resaltar, tal como lo señala Rafael Coello Cetina⁸⁶, la importancia de que la circunstancia que se acredite con el medio ofrecido coincida con el supuesto de hecho que genera la consecuencia jurídica que prevé la norma cuya constitucionalidad se controvierte, para así poder legitimar efectivamente al quejoso de la interposición de la demanda.

- 5) Término.- En cuanto a este apartado, se entenderá en el sentido de que para que pueda eficazmente proceder una demanda de amparo, esta deberá de interponerse en el tiempo legal oportuno, pues de lo contrario, la misma se desechará por virtud de que la misma se presentó fuera de los plazos concedidos, para mejor abundamiento a respecto, en capítulo siguientes se tratará este tema en particular.

3. CONCEPTOS DE VIOLACIÓN

Este apartado viene a ser de gran trascendencia para todo medio de acción constitucional, pues en estos es donde precisamente versa el que se conceda o no la protección de la justicia federal, ya que es la argumentación que hacen los impetrantes de justicia federal, estribando en ellos las violaciones sufridas a la esfera de derechos de los gobernados, sosteniendo lógica y jurídicamente el porqué debe concedérseles el amparo de la justicia referida, haciendo hincapié que esto aplica en aquellos casos donde no opera la suplencia de la queja⁸⁷; ya que estos deben estar formulados de manera sumamente correcta, para ello, estos deberán contener⁸⁸:

⁸⁶ Coello Cetina, Rafael. *El Amparo contra leyes tributarias autoaplicativas*, Ed. Porrúa, Primera Edición, pág. 31.

⁸⁷ Burgoa, Ignacio, *Op. Cit*, pág. 648.

⁸⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. *Amparo en Materia Fiscal*, Ed. Oxford, Primera Edición., pág. 41.

- 1.- Los preceptos constitucionales que se estiman infringidos,
- 2.- Los actos reclamados, y
- 3.- Los razonamientos del porque las autoridades vulneran las normas jurídicas señaladas como violadas.

Esto ha sido denominado, tanto aplicable a otras materias tales como el derecho fiscal o el derecho administrativo, entre otros, como Silogismo, sosteniendo por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que todo concepto de violación debía de constreñirse a estos lineamientos, situación que en la actualidad se ha hecho a un lado, pues ahora el mismo órgano de justicia federal señala que con el simple hecho de que se demuestre la violación o afectación a la esfera del gobernado, es suficiente para cumplir con el requisito de eficaz elaboración de los conceptos de violación, apoyado en que el juzgador deberá de hacer un estudio minucioso de todo el escrito que se presente ante él, no solo enfocándose en lo referente al apartado destinado a los conceptos de violación, sino que será un análisis de manera integral.

En el caso que nos ocupa, es necesario, por la trascendencia que conlleva inconformarse ante un acto meramente general como lo es una ley, el tomar en cuenta el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución federal, el cual impone como es bien sabido la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la nación, y de las entidades federativas así como los municipios, donde se aprecia en dicho precepto legal, ciertos principios⁸⁹ que se habrán de tomar en cuenta al momento que se esgriman los conceptos de violación, resultando de ello los siguientes

⁸⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit..., pág. 41.

1.- Proporcionalidad, el cual alude a que todos los mexicanos están sometidos a contribuir para los fines mencionados, anteriormente,

2.- Equidad, teniendo por significado esa igualdad de todos y cada uno de los que sean considerados como contribuyentes, sin embargo los mismo deberán de encontrarse realizando el mismo hecho generador plasmado en la norma jurídica,

3.- Legalidad, el cual alude a que ninguna deberá de pagar algún tributo que no se encuentre en la norma.

Esto es lo que deberá de ser considerado por las autoridades emisoras de normas, para el caso de que se tenga la idea de emitir una ley, con las características que ya hemos mencionado, pues de lo contrario, estas estarán incurriendo en una amplia ilegalidad frente al gobernado.

Puede ser el caso de que al momento de que la autoridad valore los conceptos vertidos en la propia demanda, determine que estos resulten teniendo distintas acepciones, entre las cuales destacan⁹⁰:

- a) Insuficientes: Cuando en dado caso, el acto reclamado se sustenta en distintas bases, y los conceptos de violación solo se abocan a una parte del acto que se tiene como reclamado, entonces estos serán considerados como insuficientes.

- b) Inoperantes: Cuando del análisis de los conceptos de violación, se desprende que el quejoso no plasma en ellos un verdadero razonamiento jurídico, tendiente a desvirtuar el acto ostentado como reclamado.

⁹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit., pág. 44.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- c) Fundados pero inoperantes: Es conde al efectuar el análisis debido de los conceptos de violación, se concluye que los mismos son fundados por demostrarse la incongruencia plasmada por la parte quejosa, pero del mismo análisis efectuado se deduce que esa incongruencia no es determinante en cuanto al fondo de la cuestión plasmada del caso a estudio.

Por ello es de reiterarse la gran importancia que se le debe de dar a la debida elaboración de los conceptos de impugnación, ya que como se reiteró, de los mimos depende la concesión del amparo ante los actos de autoridad provocadores de agravios respecto del gobernado, recordando que únicamente será suficiente que en los conceptos de violación se demuestre la causa de pedir claramente, señalando así la causa de la lesión o agravio que el quejoso estima se le causa con al acto señalado como reclamado así como los motivos que originaron ese agravio, tal y como lo señala Chávez Castillo⁹¹.

4. INCIDENTE DE SUSPENSIÓN

Indiscutiblemente la figura procesal dentro del juicio de amparo que es verdaderamente veladora de que se cumpla con el fin específico del juicio de amparo, lo es la Suspensión del Acto Reclamado, pues es la encargada de que se tenga a bien garantizar el cumplimiento efectivo de la sentencia de amparo, pues esta figura habida dentro de de la substanciación del juicio aludido, conserva la materia del juicio, evitando así que el quejoso sufra una serie de perjuicios aunados a los ya sentidos, respecto del acto reclamado, siendo únicamente durante el tiempo necesario que se deba tener para tramitar así como para resolver el juicio, pues debido a la manera de trabajar de nuestros juzgadores, el tiempo en que se resuelva el juicio de amparo se puede prolongar por un tiempo

⁹¹Chávez Castillo, Raúl. *Op. Cit.*, pág. 138.

indefinido según las circunstancias del caso concreto, y de esa manera no se le siga dañando en su esfera jurídica.

A grandes rasgos, la suspensión tiene diversas características, dentro de las cuales encontramos:

- 1.- Se tramita como un incidente en el propio juicio de amparo.
- 2.- Al ser concedida, las autoridades señaladas como responsables, tienen la obligación de detener los efectos del acto reclamado, abstenerse de llevarlo a cabo, y en consecuencia mantener las cosas en el estado en que se encuentran al momento de dictarse la medida.
- 3.- Su efecto dura hasta en tanto se dicte la sentencia definitiva.
- 4.- El interés jurídico es el de conservar la materia del juicio, o bien evitar que se causen al quejoso perjuicios de difícil reparación, en el caso de concederse la protección constitucional solicitada.

Dicha suspensión puede ser de dos maneras; ya sea A petición de Parte o de Oficio.

Suspensión de Oficio

Es aquella que se concede sin que exista previamente alguna gestión del agraviado solicitando su otorgamiento. Su procedencia deriva de un acto unilateral y por acción propia de la jurisdicción, lo hace obedeciendo a la gravedad del acto reclamado y al peligro o riesgo de que, de ejecutarse éste, quede sin materia el juicio de amparo por imposibilidad de que se cumpla la sentencia constitucional que confiera al quejoso la protección de la Justicia Federal.

Lo anterior establecido en el Artículo 123 de la Ley de Amparo, la cual señala:

I.- Cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación o destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal;

II.- Cuando se trate de algún otro acto, que, si llegare a consumarse, haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada.

Decretándose de plano en el mismo auto en que el juez admita la demanda, lo cual se le comunicará sin demora a la autoridad responsable, para su inmediato cumplimiento ello en pos de la garantía supuestamente violada.

En cuanto a los efectos de esta suspensión, consisten en ordenar que cesen los actos que directamente pongan en peligro la vida, permitan la deportación o el destierro del quejoso o la ejecución de alguno de los actos prohibidos por el artículo 22 constitucional, tales como azotes, palos, mutilación; y tratándose de los previstos en la fracción II de este artículo, serán los de ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guarden, tomando el juez las medidas pertinentes para evitar la consumación de los actos reclamados.

En esta suspensión de estudio no se da cabida a lo referente a una suspensión provisional o definitiva, ni se forma en el procedimiento un incidente respectivo separado del cuaderno principal. Aunque a pesar de ello, esto no se refiere a que la concedida sea definitiva e inmodificable, pues esta sujeta a la facultad el artículo 140 de la citada ley, el cual otorga al Juez de Distrito para revocar o modificar el proveído en que la decretó, para el caso de que aparezcan causas supervenientes durante el procedimiento, que desvirtúen la concesión otorgada por el Juez, mientras no se pronuncie sentencia ejecutoriada en el juicio de amparo.

A Petición de Parte

En este caso procede en todos aquellos casos que no se encuentren previstos por el artículo 123 de la multicitada Ley de Amparo, tal y como lo establece el artículo 124 del referido ordenamiento, señalando que para el caso tendremos que cumplir con dos tipos de requisitos: De procedencia y efectividad .

De procedencia.- Constituidos por aquellas condiciones que se deben reunir para que surja la obligación jurisdiccional de conceder la suspensión.

De efectividad.- Exigencias legales que el agraviado o quejoso debe llenar para que surta sus efectos la suspensión obtenida.

Respecto al punto que alude a los requisitos de procedencia, se restringe únicamente a tres aspectos íntimamente relacionados, en los cuales se estipula:

-Certeza de los Actos reclamados, donde se deberá comprobar por parte del quejoso la existencia del acto reclamado acorde a lo establecido en el informe rústico.

-Susceptibilidad de paralización de los actos reclamados conforme a su naturaleza, siendo menester de los mismos que no sean negativos, así como que estos no estén totalmente consumados.

-Que se haya dado cumplimiento a los requisitos previstos por el artículo 124 de la ley multí-referida.

De lo último anteriormente citado, se señalan una serie de estipulaciones de las cuales se deberá de valer la autoridad para verificar si al quejoso es factible de que se le conceda de facto la medida cautelar, entre los cuales se mencionan:

1.- Que sea solicitada por el agraviado, siendo esto una condición del principio de petición de parte que rige el amparo, siendo de manera expresa, traducido esto, a que se haga de manera clara en la propia demanda de amparo, o bien, durante la tramitación del juicio.

2.- Que no se trate de actos que contravengan al orden público previamente establecido.

3.- Así como que el acto sea de difícil reparación, virtud de lo cual sea procedente que se conceda la medida cautelar estudiada.

Al ser interpuesto el incidente de suspensión, el juzgador le dará el trámite respectivo por cuerda separada y por duplicado respecto del juicio principal, de ahí la cuestión de que se le ha considerado como accesorio o anexo dentro del propio juicio de amparo, debido a su substanciación llevada no dentro del juicio principal, ello porqué lo que resuelven estos son cuestiones eminentemente distintas las unas de las otras, situación por la que no debe de verse inmiscuido un proceso con el otro.

Al presentar la demanda de amparo tendiente a ser factible de que se vea concedida la protección de la justicia federal la suspensión puede ser solicitada, o bien, en cualquier momento hasta antes de que se dicte sentencia definitiva, el juzgador observará los requisitos ya entablados con antelación, puesto que una vez revisados estos, el Juez de Distrito concederá la suspensión pero de manera Provisional, señalando día y hora para que tenga verificativo la Audiencia Incidental.

Para lo relativo a la suspensión provisional, es eminentemente importante que el juzgador observe que se cumpla, además de lo planteado con antelación, que se cumpla con lo siguiente:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Que se presente peligro inminente de que se ejecute el acto.
 - Que tal ejecución pueda producir notorios daños al quejoso.

Donde el Juez deberá de tomar las providencias necesarias para que no se dañen los derechos de terceros, y además se eviten perjuicios a los interesados hasta donde sea posible.

Dentro de la indicada Audiencia Incidental, las autoridades señaladas como responsables, emitirán su Informe Previo, dentro del cual estas indicarán si son ciertos o no los actos que se le atribuyen, y en caso de ser afirmativo, la cuantía del negocio, exponiendo las razones que estime pertinentes para que no sea concedida la suspensión, así como alguna información que se tenga respecto de si ya se ha tramitado algún amparo en los mismo términos planteados. Dicho informe será rendido dentro del término de veinticuatro horas, se celebrará la audiencia de mérito, la cual se verificara dentro de las setenta y dos, al momento en que se señalo en el auto inicial, recibiendo únicamente en dicho acto las pruebas documentales e inspección ocular, y tras oír los alegatos del quejoso, del tercero perjudicado y del Ministerio Público, concederá o negara la suspensión.

En el caso que nos ocupa, motivo de este análisis, cabe mencionar, que el Juez de Distrito deberá de conceder la respectiva suspensión, en el caso de la definitiva, pues tratándose de cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, ya que la presentación de las condiciones ates referidas, obliga al Juez a decretarla, situación que se ve diversa respecto de la suspensión provisional, pues en esta se requiere que se de cumplimiento a mayor número de requisitos.

5. INFORME JUSTIFICADO

Es el escrito donde la autoridad o las autoridades señaladas como responsables, niegan o admiten la existencia del acto, así como en el caso de aceptar su existencia pueden señalar que intervinieron diversas autoridades a las señaladas como responsables, o bien, que además de la señalada en la demanda, intervinieron otras más, esto viene a tener matices de contestación de demanda, pues es la instancia donde la autoridad responsable puede verter sus argumentos para iniciar una defensa de su actuar soberano.

De acuerdo al artículo 149 de la Ley de Amparo⁹², las autoridades rendirán su informe:

- a) Dentro del término de cinco días, pero el Juez de Distrito podrá ampliarlo hasta por otros cinco si estimara que la importancia del caso lo amerita.
- b) En todo caso, las autoridades responsables rendirán su informe con justificación con la anticipación que permita su conocimiento por el quejoso, al menos ocho días antes de la fecha para la celebración de la audiencia constitucional.
- c) Si el informe no se rinde con dicha anticipación, el Juez podrá diferir o suspender la audiencia, según lo que proceda, a solicitud del quejoso o del tercer perjudicado, solicitud que podrá hacerse verbalmente al momento de la audiencia.

Más sin embargo lo cierto es, tal y como lo dice el Maestro Carrasco Iriarte⁹³, por el breve término que goza la autoridad para rendir dicho informe, que éste sea presentado antes de la audiencia constitucional, aunque como ya hemos dicho en líneas que preceden, en esto debe de tenerse demasiado cuidado, ello en el

⁹² Ley de Amparo vigente, incluido el artículo de cita en el capítulo IV, denominado Substanciación del Juicio, mismo que alude básicamente al como se desarrollará lo referente al juicio motivo de este estudio, estableciendo los lineamientos que seguirán los juzgadores, entre otras cosa.

⁹³ Carrasco Iriarte Hugo, Amparo en Materia Fiscal, Pág. 41.

sentido de que no se presente el informe de modo que el quejoso no esté en aptitud legal y fáctica de manifestar lo que a su derecho convenga respecto del informe con justificación, reiterando que en este caso podrá ampliar si aparecen una serie de múltiples cuestiones novedosas.

6. AUDIENCIA CONSTITUCIONAL

Esta etapa dentro del juicio de amparo, es un acto procesal que es desarrollado únicamente dentro de la sustanciación del juicio de amparo indirecto, y es solamente con el fin de ofrecer, admitir y desahogar los medios de pruebas que deseen las partes para dirimir la cuestión puramente constitucional⁹⁴, siempre y cuando se ajusten a las disposiciones antes referidas, así como para rendir lo respectivos alegatos, ya bien de las partes, así como del Ministerio Público, para que finalmente sea ahí donde se produzca la sentencia alusiva al caso a estudio; parafraseando lo dicho por Ruiz Torres, y Arellano García⁹⁵.

Lo anterior se verificará, desprendido del auto que tiene por admitida la demanda de amparo, donde entre otras cosas, señalará el día y hora para que tenga a bien celebrarse la audiencia de mérito, la cual será a más tardar dentro del término de los treinta días siguientes⁹⁶, recordando que los mismos deberán de ser hábiles en todo momento para efecto del cómputo, acto en donde por mencionar a grandes rasgos, citando al renombrado Maestro Alfonso Noriega⁹⁷, se recibirán en orden la pruebas, posteriormente los ya aludidos alegatos, siendo estos de manera escrita,

⁹⁴ Recibe el nombre de Constitucional, en virtud de que en ella se efectúa la aportación de pruebas y se dirimen cuestiones constitucionales, siendo la aportación por lo que respecta a las partes, de los datos que infieran sobre la constitucionalidad de los actos de autoridad reclamados en juicio, y como es atendido esto ante los órganos de justicia federal por ende no puede recibir otra denominación.

⁹⁵ Ruiz Torres, Humberto Enrique. *Op. Cit.* pág. 59. y Arellano Garcia, Carlos. *Op. Cit.*, pág. 736.

⁹⁶ Suprema Corte De Justicia De La Nación, *Colección de Figura Constitucionales, La Audiencia Constitucional en el Amparo*, pág. 22.

⁹⁷ Noriega, Alfonso, *Lecciones de Amparo, t. II, 8a. ed. México, Porrúa, 2004, pág. 718.*

y en su caso, cuando así lo amerite, el pedimento del Ministerio Público Federal, para que luego se tenga a bien emitir el fallo correspondiente.

Dentro de la misma audiencia, se ven presentes ciertos principios, los cuales fungen eficazmente como reguladores de este acto procesal; indicando en primer lugar:

Principio de Continuidad: Consistente básica y sencillamente en que sea en la propia audiencia donde se reciban las pruebas, los alegatos, el pedimento del agente del ministerio público, y posteriormente tendrá verificativo el dictar la resolución⁹⁸. Refiriéndose esto a que son una serie de actos tornados en una pluralidad de los mismos, donde los mismos tienen pertenencia a una armonía, visto esto de manera de que en verdad son varios actos que devienen de múltiples sujetos, más sin embargo estos no se pueden ver o apreciar de manera separada, sino que debe de hacerse de manera conjunta.

Principio de Unidad: Este viene a ser ya efímeramente en el artículo 155 de la Ley de Amparo, relacionado íntimamente con el anterior, ya que como se ha mencionado, la audiencia constitucional es una solo acto procesal, por ello este principio alude a que se obliga a los juzgadores a celebrar la referida en un solo acto procesal⁹⁹, pues si los actos referidos observados dentro de la audiencia son entendidos como uno sin el otro por su mera continuidad dentro de la audiencia, es que se debe de entender que la audiencia multicitada se celebrará en un solo acto sin necesidad de que se tenga que celebrar otra de la misma especie.

Principio de Concentración: Aludiendo que en la propia audiencia constitucional solo se entablan cuestiones ya entendidas desde un principio, siendo estas la derivadas sobre la constitucionalidad o no del acto reclamado, por ello, si llegan a

⁹⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. tomo X, agosto de 2000, pag. 187.*

⁹⁹ *Suprema Corte de Justicia de la Nación, Colección de Figura Constitucionales, La Audiencia Constitucional en el Amparo, pág. 24.*

surgir cuestiones incidentales como en otro juicio cualquiera, estas circunstancias imprevisibles se reservarán para la sentencia definitiva del juicio en comento.

La Audiencia Constitucional, para fines didácticos, la podemos dividir en tres momentos procesales que la integran, mismos que se muestran a continuación:

Pruebas

La fase probatoria en la cuestión de los juicios de amparo, consiste básicamente en una etapa de ofrecimiento, a lo cual se establece:

Ofrecimiento.- Podrán ofrecerse toda clase de pruebas, esto atiende a una principio liberal, tendientes claramente o aducidas en el sentido de producir convicción en el juzgador¹⁰⁰.

Las partes podrán aducir todos los elementos que tengan a su alcance para poder comprobar sus pretensiones, más allá de los que estén contemplados en la ley o no, legales o extralegales, constituidas estas por elementos de convicción que no están previstos en los textos normativos¹⁰¹.

Es de mencionarse y de hacer ver, que todos los medios de prueba que se tengan como pensados para ser aportados dentro del juicio de amparo, deberán de ser ofrecidos y rendidos en la propia audiencia constitucional, a excepción de la documental, la cual podrá presentarse con anterioridad sin perjuicio de que el juez haga relación de ella en la propia audiencia y la tenga por recibida en dicho acto, a pesar de que no se aprecie gestión expresa del interesado en ese momento¹⁰².

¹⁰⁰ Burgoa, Ignacio, *Op. Cit.*, pág. 667.

¹⁰¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección de Figuras Constitucionales, Las Pruebas en la Controversia Constitucional y en la Acción de Inconstitucionalidad, Primera Edición*, pág. 85.

¹⁰² Burgoa, Ignacio, *Op. Cit.*, pág. 671.

Y respecto de lo que se refiere a la prueba testimonial y pericial, las partes, según el artículo 151 de la Ley de Amparo, deberán de anunciarse con una anticipación de cinco días hábiles antes del señalado para la celebración de la audiencia constitucional, esto claramente sin contar el día que se tenga como señalado para la celebración de la audiencia constitucional, sin contar el día del ofrecimiento ni el señalado para la propia audiencia, acompañando a estas los interrogatorios al tenor de los cuales se examinara a los testigos, o bien, el cuestionario que deberán de resolver los peritos al caso designados¹⁰³. Si las pruebas últimas mencionadas no son ofrecidas conforme a lo anteriormente señalado, eso dará lugar al desechamiento de las mismas, por el hecho de no estar ajustadas a la juridicidad vigente. En cuanto al modo de hacer el respectivo ofrecimiento, en el caso de la testimonial, así de cómo de los demás medios de probanza, se adecuaran a lo que dispone lo relativo a iguales pruebas respecto de la materia civil.

Una vez concluida la etapa propia de las probanzas, se procede a elaborar los denominados alegatos.

Alegatos

La regla general estriba en que estas expresiones de juridicidad lógica, deban de desarrollarse o vertirse de manera escrita, siendo la exposición oral o escrita de los argumentos de las partes sobre el fundamento de sus respectivas pretensiones¹⁰⁴ una vez agotada la etapa probatoria, misma que ya se ha mencionado en párrafos anteriores, siendo el acto de mérito posterior al dictado de la sentencia de fondo. Recalcando que el juzgador no posee la obligación de analizar dichas argumentaciones en virtud de que no constituyen la propia litis.

¹⁰³ Chávez Castillo, Raúl. *Op. Cit.*, pág. 152 y 153.

¹⁰⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección de Figura Constitucionales, La Audiencia Constitucional en el Amparo, Primera Edición*, pág. 69.

No dejando de lado a un sujeto procesal dentro del juicio de amparo, está el Ministerio Público Federal; al le es recibido su pedimento respecto de si es conveniente el que se otorgue o no el amparo de cita, pues este en su calidad de representante social, tiene que velar por que no se ponga en peligro el bienestar social por virtud de la concesión de la protección de la justicia federal, aunque en la practicidad lo que se ocurre es que la institución de mención, solo se aboca en el sentido de solicitar que al referido Amparo y Protección de la Justicia Federal no sea concedida de ninguna manera.

Sentencia

Lo que nos hace concluir que la sentencia como último fin o etapa de este peculiar acto procesal, deberá de hacerse como primordial el mismo día en que se tenga por celebrada esta, pero la realidad es otra, ya que como es de saberse, el sistema de justicia en México se exalta de ser abismalmente formalista, trasladando esto a que toda actuación, o al menos en su mayoría deberá de hacerse o bien, circunstanciarse de forma escrita, razón por la cual en los órganos jurisdiccionales se cuenta con una gran carga de trabajo, por lo que la sentencia a la que tanto nos hemos referido no es de que se tenga que emitir durante el mismo día de celebración de la audiencia constitucional, sino que como se plasmo en lo referente al principio de continuidad explicado en líneas anteriores, la audiencia se desarrollara de manera continua, no existiendo una disposición que constriña a las autoridades federales a que sea en el mismo día la emisión de la propia sentencia.

Dicha audiencia constitucional puede ser afecta de diferimiento, encontrando entre las causales¹⁰⁵ lo siguiente:

¹⁰⁵ *Chávez Castillo, Raúl. Op. Cit., pág. 157.*

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) Que no se haya solicitado a las autoridades responsables su informe con justificación, por no obrar en autos constancia de notificación que acredite que se les requirió para ese efecto.
 - b) Que se haya requerido a las autoridades responsables su informe con justificación, pero se encuentre transcurriendo el término para que lo rindan.
 - c) Que las autoridades responsables hayan rendido su informe con justificación pero no se haya hecho del conocimiento de las partes.
 - d) Que la autoridad responsable haya rendido su informe con justificación, pero no se haya hecho del conocimiento del quejoso con una antelación de ocho días a la celebración de la audiencia constitucional.
 - e) Que no haya sido emplazado el tercero perjudicado (si lo hay).
 - f) Que se encuentre transcurriendo el término para que el tercero perjudicado ofrezca pruebas (si no han transcurrido más de cinco días hábiles antes de la celebración de la audiencia contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del auto admisorio de la demanda).
 - g) Que no se encuentren debidamente preparadas las pruebas ofrecidas por las partes (ya sea que de oficio o bien a petición de parte interesada se difiera la audiencia).
 - h) Que por alguna causa (vacaciones, licencia o cambio de titular) el Juez o Magistrado no se encuentre y el Secretario no esté autorizado para dictar el fallo (autorización que debe de otorgar el Consejo de la Judicatura Federal en términos de los articulados 26 y 43, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación). Regularmente cuando el titular del juzgado o Tribunal no se encuentra, por vacaciones, el autorizado para fallar lo es el

Secretario sin que se requiera la autorización del Consejo de la Judicatura Federal, empero, lo normal es que si la requiera.

A esto el Maestro Ignacio Burgoa¹⁰⁶ señala de entre la ya plasmadas, una serie de diversas causales, las cuales también se ven presentes en ocasiones dentro de la audiencia de estudio:

- a) Cuando algún funcionario o autoridad, sea o no responsable, no expida a favor de cualquiera de las partes en un juicio de amparo, copias certificadas de documentos o constancias que obren en su poder y que se pretendan rendir como prueba en la citada audiencia.
- b) De la misma forma sucederá cuando el informe justificado se rinde momentos antes de la celebración de la audiencia referida sin dar tiempo suficiente para que el agraviado tenga a bien formular su ampliación de demanda.
- c) Aunado con lo ya dicho por Chávez Castillo¹⁰⁷, la diferirá la mencionada en el caso de que no se tenga a bien emplazar a la o las autoridades responsables.
- d) Cuando se rinda extemporáneamente el informe con justificación.

De la misma manera, la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰⁸, en sus obras bibliográficas, lo siguiente, aunado evidentemente a lo señalado con anterioridad:

¹⁰⁶ Burgoa, Ignacio. *Op. Cit.*, pág. 677.

¹⁰⁷ Cuestión entablada en el apartado que antecede al presente, Capítulo de Causales de diferimiento, expuesto por el Maestro Raúl Chávez Castillo, en su obra titulada *Juicio de Amparo*, Ed. Porrúa, Cuarta Edición, pág. 157, misma que ya se ha estudiado en su apartado respectivo, sustentándose por el estudio del renombrado maestro Ignacio Burgoa.

¹⁰⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección de Figura Constitucionales, La Audiencia Constitucional en el Amparo*, Primera Edición, pág. 94.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) Se hayan anunciado la prueba testimonial y la pericial, si no han sido citados los testigos o el oferente no pueda presentarlos, ni se hayan rendido los dictámenes periciales.
 - b) La prueba de inspección judicial o testimonial vaya a desahogarse fuera del lugar del juicio.
 - c) Falta de constancia correspondiente a alguna notificación (por correo, exhorto o requisitoria), no ha surtido efecto la notificación relativa o esta corriendo el término otorgado a alguna de las partes para que realice determinada conducta.
 - d) No ha sido devuelto, o diligenciado, el exhorto o despacho que el juzgador hubiese girado a alguna autoridad, encomendándole la práctica, o es necesario volver a remitírselo para su correcta diligenciación.
 - e) Aún no se ha practicado la inspección judicial.

Con lo anterior quedará paralizado el juicio respectivo de amparo indirecto, aclarando que esto será solo de modo indefinido, pues la misma audiencia no entra siquiera al fondo de sus fines, sino que por cuestiones que como ya hemos observado, el juzgador decide que no se celebrará, señalando nueva fecha para que la misma se efectúe.

En efecto, esta serie de supuestos pueden darse dentro de la propia audiencia constitucional, ya sea por hechos emanados de la autoridad señalada como responsable, del agraviado, o de la autoridad juzgadora que conoce del caso, ello más por circunstancias de índole administrativo, pero estos casos, refiriendo al Diferimiento de la Audiencia, no es el único suceso que se puede dar dentro de la respectiva audiencia citada , si no que, en el desarrollo de la misma existe la posibilidad de que se suscite otro distinto, tal como lo es la suspensión de la

audiencia constitucional puede presentarse una vez que se ha dado inicio a la audiencia constitucional, deteniéndose su continuidad mientras tiene verificativo la resolución de una cuestión suspensiva.

Lo anterior se presentará en los siguientes casos¹⁰⁹:

- a) Cuando durante su transcurso se presenta un documento por alguna de las partes que sea objetado de falso, “el juez suspenderá la audiencia para continuarla dentro de los diez días siguientes” debiéndose presentar en el acto de continuación de dicha audiencia “las pruebas y contrapruebas relativas a la autenticidad del documento”.
- b) Cuando en la audiencia constitucional no se objetan los documentos que en ella se hayan presentado. Esta omisión imposibilita objetarlos como agravios en la revisión que se interponga contra la sentencia que en dicha autoridad se dicte¹¹⁰.

A este respecto, la obligación de suspender el procedimiento sólo existe cuando la impugnación se formula durante la audiencia constitucional, no si se plantea y admite antes de su celebración¹¹¹.

- c) Cuando no es posible que por su propia naturaleza, se desahogue en ella la prueba de inspección ocular que tenga que practicarse fuera del local del Juzgado o fuera de la jurisdicción del Juez de Distrito. En estos casos se reanuda la audiencia una vez que dicha probanza haya quedado desahogada, pudiéndose señalar fecha para su diligenciación. Este caso se registra también cuando deben examinarse los testigos propuestos

¹⁰⁹ Burgoa, Ignacio. *Op. Cit.*, pág. 678.

¹¹⁰ Tesis 228, Apéndice de 1995, Séptima Época, t. VI, parte SCJN, p.154.

¹¹¹ Tesis VI.2o.C.210. K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XX, julio de 2004, p. 1753.*

mediante exhorto o despacho, o sea, la prueba testimonial no puede desahogarse en un solo acto de la audiencia.

Como ha quedado ampliamente establecido y plasmado, la denominada Audiencia Constitucional, es el acto procesal donde tendrá emisión la propia sentencia que decida sobre la constitucionalidad o no del acto que se tiene como reclamado, claro, una vez que hayan tenido cumplimentación todos y cada uno de los actos señalados a efectuar dentro de la audiencia constitucional.

7. RECURSO DE REVISIÓN

Es un medio de defensa otorgado por el mismo ordenamiento normativo del juicio de amparo, el cual establece un sistema de control respecto a las resoluciones emanadas por la autoridad que conoce del juicio de garantías, el cual es interpuesto ante la misma autoridad que emitió el acto causador de perjuicio, quien remitirá el escrito ante su superior jerárquico; es substanciado en instancia diferente, puesto quien viene a conocer es el superior jerárquico de aquél, quien deberá conocer y resolver conforme a derecho el recurso de mérito.

Dicho medio de defensa esta instaurado en el artículo 83 de la Ley de Amparo, y la autoridad a la que corresponde su conocimiento son propiamente los Tribunales Colegiados de Circuito, recordando que este medio de defensa resulta procedente ante actos o resoluciones emitidas por los Jueces de Distrito o bien, de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Respecto a la procedencia de este, se entiende en el sentido de que o será en contra de¹¹²:

¹¹² *Chávez Castillo, Raúl. Op. Cit., pág. 212.*

- Autos del Juez de Distrito, Tribunal Unitario de Circuito o Superior de Tribunal responsable pronunciados en amparo indirecto que:

- Desechen la demanda de amparo.
- Tengan por no interpuesta la demanda de amparo.

- Autos que nieguen o concedan la suspensión definitiva. En el caso de que sea a petición de parte.

- Resoluciones que en el mismo incidente de suspensión:

- Modifiquen o revoquen el auto en que concedan o nieguen la suspensión definitiva, o nieguen esa revocación o modificación, ya sea de oficio o a petición de parte se modifique el auto que concede o niegue la suspensión definitiva o bien, que a petición de parte nieguen la revocación o modificación mencionadas.

- Contra autos de sobreseimiento por estimar que sobreviene alguna de las causales.

- Sentencias interlocutorias que resuelvan sobre la procedencia o improcedencia un incidente de reposición de autos.

- Sentencias dictadas en la audiencia constitucional por los Jueces de Distrito, Tribunales Unitarios de Circuito, o por el superior del Tribunal Responsable, en los casos solo del artículo 37.

Partes legitimadas para interponer:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) El quejoso cuando estime haber recibido algún agravio en la sentencia, a pesar de que se le haya concedido el amparo que tuvo a bien solicitar este, si es que fue para efectos y este pretendía que fuera liso y llano.
 - b) Las autoridades responsable legislativas, administrativas y de naturaleza jurisdiccional, cuando las sentencias afecten directamente al acto que de cada una de ellas se haya reclamado, como es el caso en el que se les impone sanción¹¹³.
 - c) El tercero perjudicado.
 - d) El Ministerio Público Federal, en los casos que señala el artículo 5 fracción IV de la Ley de Amparo¹¹⁴, cuando se afecte el interés público.

Una vez que ya tenemos identificados los actos que son susceptibles de ser recurridos por este medio, debemos de conocer exactamente que órganos serán aquellos que conocerán de este medio de defensa constitucional, por ende a efecto de conocer estos, señalaremos lo siguiente:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Tribunales Colegiados de Circuito.

Ahora bien, en el entendido de que ya se tiene el pleno conocimiento de los órganos que serán los facultados para entrar en el análisis y así inferir respecto de

¹¹³ Chávez Castillo, Raúl. *Op. Cit.*, pág. 214.

¹¹⁴ *Ley de Amparo, Artículo 5o.- Son partes en el juicio de amparo: (...) IV.- El Ministerio Público Federal, quien podrá intervenir en todos los juicios e interponer los recursos que señala esta Ley, inclusive para interponerlos en amparos penales cuando se reclamen resoluciones de tribunales locales, independientemente de las obligaciones que la misma Ley le precisa para procurar la pronta y expedita administración de justicia. Sin embargo, tratándose de amparos indirectos en materias civil y mercantil, en que sólo afecten intereses particulares, excluyendo la materia familiar, el Ministerio Público Federal no podrá interponer los recursos que esta ley señala.*

si se tendrá a bien otorgar razón al recurrente, dicha interposición de este medio de defensa deberá de serlo en el tiempo procesal oportuno, pues de lo contrario, esa prerrogativa concedida prescribirá sin que el facultado pueda hacer algo al respecto.

A efecto de dar seguimiento a lo anteriormente dicho, es claro entonces que debemos de tener ese saber del momento en el que debemos de presentar nuestro medio de defensa, para lo cual debemos de estarnos a las reglas siguientes:

- Dentro de los diez días, contados a partir del siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución recurrida¹¹⁵.

Dicho medio de defensa se presentará estando a lo dispuesto, en cuanto a cuestiones de forma, por lo siguiente:

- Por escrito.
- En original y tantos de copias como demás partes sean en el juicio, y una más para el expediente que se guarda en el juicio.
(de lo contrario la autoridad ante la cual se interponga el recurso requerirá para que dentro del término de tres días proporcione los faltantes, pues de no hacerlo el recurso se tendrá por no interpuesto¹¹⁶).
- Deben expresarse en el escrito relativo los agravios que cause la resolución recurrida.

¹¹⁵ Art. 86 de la Ley de Amparo.

¹¹⁶ Con la salvedad de volver a interponerlo, siempre y cuando se encuentre dentro del término marcado de diez días, de lo contrario ese derecho precluirá.

Respecto al tema de los agravios hechos valer en el recurso, señalaremos al respecto dos principios que suelen cubrir estas expresiones lógicas jurídicas¹¹⁷, pues sin estos linamientos, los agravios tendientes a favorecer la intención del recurrente carecerían de toda eficacia procesal.

a) Principio de estricto derecho.

Refiriendo que los órganos jurisdiccionales de la revisión, únicamente estudien los agravios que la parte recurrente haya expresado en el escrito de interposición respectiva, excepto en los casos de suplencia de la deficiencia de la expresión, solo para los casos de materia penal, agraria, laboral y para el caso de menores e incapaces.

b) Autonomía de los agravios de la revisión.

Entendidos en el sentido de que cuando se haga valer en la revisión, en el aspecto de que al impugnar la sentencia constitucional, no se deben reproducir los argumentos o conceptos de violación, en su caso, que la autoridad responsable o el quejoso, respectivamente formularon para sostener o atacar los actos reclamados.

Ahora bien, una vez que ya tenemos los requisitos establecidos en cuanto a la forma, los agravios vendrán a ser, como ya lo dijimos en capítulos anteriores, solo que ahora sin el carácter de conceptos de violación, pero si en el sentido de expresar por que esa resolución causa agravio tal, que llegó a transgredir su esfera de derechos (del recurrente).

¹¹⁷ Burgoa, Ignacio. *Op. Cit.*, pág. 599.

Respecto al trámite del mismo, se establece que una vez que se haya interpuesto en las condiciones y siguiendo los lineamientos anteriores, la autoridad ante la cual se promovió el recurso, ordenará que se forme el denominado cuaderno de antecedentes, el cual consta solamente de una copia de la demanda y de la resolución recurrida), y este remitirá, una vez que se les haya notificado y distribuido las copias de traslado a las demás partes, esto será dentro de las veinticuatro horas, el expediente original, así como el mismo original del escrito de agravios y la copia para el Ministerio Público Federal a la autoridad competente para que conozca del recurso, mismas antes señaladas.

La manera de resolver o substanciar el medio de defensa tratado en la especie, se entenderá de acuerdo al órgano que lo conozca, pues hay variación tratándose de los TCC y de la SCJN. Pues solo por citar uno de estos trataremos al primero en mención.

Tribunal Colegiado de Circuito.- Al dictar el presidente de este el auto admisorio del recurso, ordenará notificar al Agente del Ministerio Público Federal adscrito, para que dentro del término de tres días formule su pedimento, luego se mandará recoger los autos del oficio de dicho agente, y dentro del término de cinco días turnará al Magistrado relator el expediente para que este formule el proyecto de resolución en forma de sentencia, mismo que será listado dentro del término de tres días antes de la sesión privada por lo menos y se fallará por unanimidad o mayoría de votos.

Cuando ya se haya interpuesto el recurso de estudio, el mismo podrá ser ampliado en cuanto a los agravios vertidos en el mismo, siempre y cuando el recurrente se encuentre dentro de los diez días marcados como término para la interposición del aludido medio de defensa.

Un aspecto que falta y que resulta de gran importancia, siendo más que nada una figura dentro del procedimiento elaborado, es lo que se denomina Revisión

Adhesiva¹¹⁸, en la cual, la parte que obtuvo sentencia favorable en el juicio de garantías, puede adherirse al recurso de revisión interpuesto por alguna de las partes y expresar los agravios correspondientes defendiendo las argumentaciones las argumentaciones expuestas por el resolutor de primera instancia en su resolución, con la finalidad de que se confirme la resolución sujeta a revisión, formulándose dentro del término de cinco días a partir de la fecha en que se haya admitido el recurso de revisión, interponiendo las argumentaciones que considere pertinentes para lograr el fin de este medio, considerando que si es el caso de que el recurso de revisión se declare infundado o improcedente, no habrá necesidad de entrar al estudio de la adhesión, cuestión que a contrario sensu, dará pie al análisis de la adhesión.

¹¹⁸ Chávez Castillo, Raúl. *Op. Cit.*, pág. 216.



CAPITULO SEGUNDO. DISEÑO DEL PLAN DE ACCIÓN

I. PLAN DE ACCIÓN.

En el mes de Enero del año 2008, la contribuyente Colegio Francés Hidalgo de Aguascalientes Sociedad Civil, se puso en contacto para analizar la posibilidad de Interponer un Medio de Defensa en contra del Artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que le prohibía deducir para el cálculo de su impuesto empresarial a tasa única a pagar, la totalidad de sus gastos y erogaciones realizadas por pago de salarios y asimilados a salarios, así como de sus aportaciones de seguridad social.

Dicha contribuyente presta servicios de Educación a nivel Preescolar, Primaria, Secundaria y Bachillerato, y el grueso de su costo fiscal lo integran los gastos Administrativos, y los gastos de sueldos y salarios, asimilados y aportaciones de seguridad social, pues al prestar servicios educativos por medio de Maestros, estos le representan casi el 75% de su costo, por lo que el impacto de dicha Ley Tributaria de acuerdo a número planteados por su departamento de contabilidad se incrementaría a casi \$30,000.00 (TREINTA MIL PESOS 00/100 M.N.) mensuales, lo que anualmente significaría alrededor de los \$400,000.00 (CUATROSCIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), monto que sería difícil soportar para la contribuyente y lo que finalmente derivaría en un aumento a las colegiaturas, que repercutiría finalmente en los Padres de Familia que buscan dar una mejor educación a sus hijos.

Así una vez analizada la situación, se le plantearon a la contribuyente dos opciones:

Interponer un juicio de Amparo Indirecto, en contra del artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en el que entre otras cosas se manifestará que dicho artículo violentaba la garantía de proporcionalidad prevista y tutelada por el artículo 31, fracción IV Constitucional, pues el hecho de no prever como deducibles en su totalidad los gastos por concepto de sueldos y salarios, así

como las aportaciones de seguridad social, daba como consecuencia que el gravamen no observará la capacidad contributiva de la contribuyente, pues no existe ninguna razón válida para que por un lado los demás gastos operativos si sean considerados deducibles y no así los gastos por concepto de sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social, que son igualmente indispensables para que la contribuyente perciba sus ingresos.

Y la otra opción era solicitar la autorización para recibir donativos, pues la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en su artículo 4, fracción III, estableció la posibilidad de que las instituciones que se dediquen a enseñanza, con autorización para recibir donativos, con las diversas obligaciones que la ley del Impuesto Sobre la Renta les impone a estas.

Finalmente la contribuyente decidió interponer el juicio de amparo indirecto, en contra del primer acto de aplicación de la ley, mismo que resulta procedente en razón de las siguientes consideraciones:

Resulta procedente la interposición de una demanda de amparo en razón de que la contribuyente reclama el primer acto de aplicación de los preceptos que se estiman inconstitucionales, materializado en su esfera jurídica, por virtud, del pago provisional mensual a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, correspondiente al mes de enero de 2008, acompañado del listado de conceptos que sirvió de base para calcular el impuesto empresarial a determinar, en la que la quejosa determino, en su caso, el impuesto a cargo, en acatamiento a las diversas disposiciones aplicables.

A fin de ilustrar la precedente afirmación debe tenerse en cuenta que los artículos 21, 22, 73, fracciones VI y XII y 114, fracción I, de la Ley de Amparo, establecen las bases para la procedencia del juicio de garantías cuando se impugnan normas de carácter general atendiendo a su propia naturaleza; es decir, si por su sola entrada en vigor causan un perjuicio –autoaplicativas– o bien, si requieren de un

actos de autoridad o alguna actuación equiparable que concrete la aplicación al particular de la disposición jurídica combatida –heteroaplicativas–.

En efecto, el artículo 114, fracción I, de la Ley de Amparo establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 114.- El amparo se pedirá ante el juez de distrito:

*I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, Decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o **con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso.**”*

–Lo denotado es propio. –

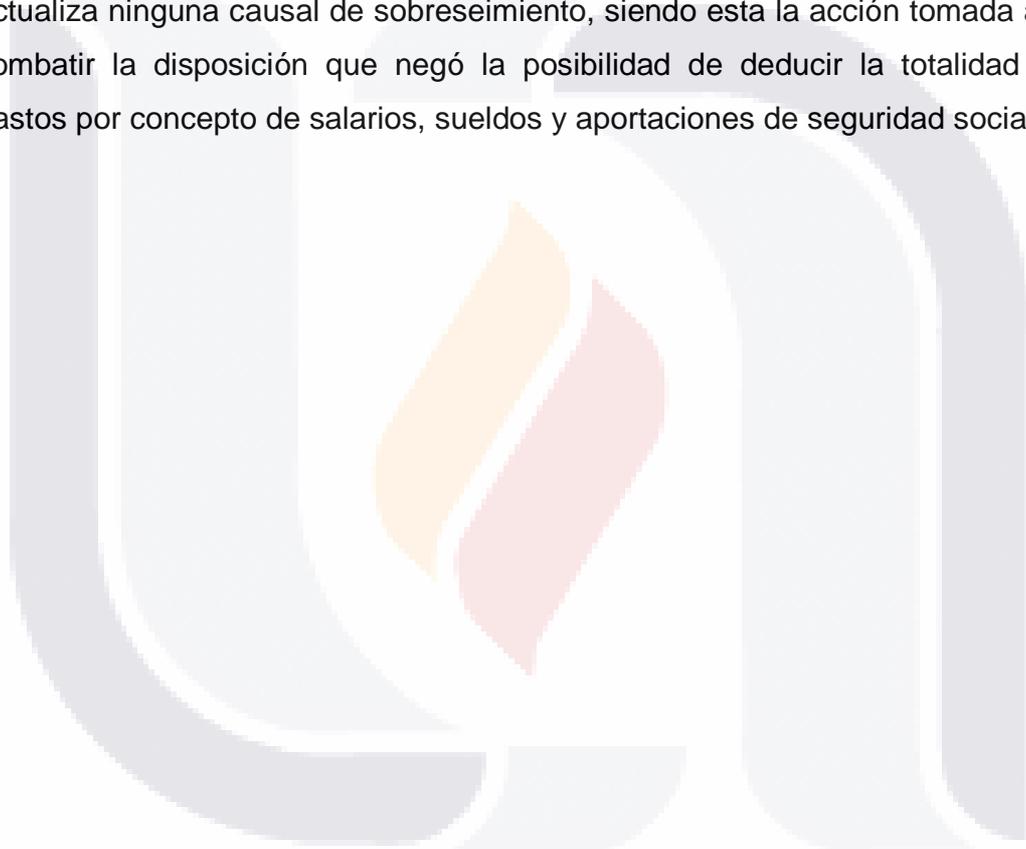
Del artículo transcrito, se advierte que todos los gobernados cuentan con dos momentos fundamentales para impugnar las leyes, reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, con motivo de su sola vigencia **O CONTRA EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN.**

En el segundo caso, se requiere la realización de un acto de aplicación que imponga o haga observar los mandatos legales, para que se produzca la actualización de la hipótesis normativa y, entonces, el término con que cuenta el agraviado para promover el juicio de garantías será de quince días, según la regla establecida en el artículo 21 de la ley citada.

No obstante lo anterior, la contribuyente resiente un perjuicio jurídico, personal y directo, y por ende tiene interés jurídico para reclamar el Decreto por el cual se

expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues realizó durante el mes de enero del ejercicio 2008, las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que se puede acreditar con facturas o recibos de ingresos expedidos, por lo que se causó el Impuesto Empresarial a Tasa Única, en éste año 2008.

Por lo anterior es procedente interponer la demanda de amparo, ya que no se actualiza ninguna causal de sobreseimiento, siendo esta la acción tomada a fin de combatir la disposición que negó la posibilidad de deducir la totalidad de los gastos por concepto de salarios, sueldos y aportaciones de seguridad social.



II. DOCUMENTACIÓN REQUERIDA

Para poder interponer dicho medio de defensa, fue requerido por parte de la contribuyente presentar diversa documentación como elementos de prueba, todos ellos en original o copia certificada, pues existen criterios jurisprudenciales que señalan que al ser las copias fotostáticas fáciles de elaborar o manipular, por lo que carecen de valor probatorio pleno, y solo son consideradas como indicio que necesita reforzarse de otras pruebas adicionales, así las pruebas aportadas son:

- 1) El Testimonio notarial con el que se acredite la personalidad de las personas que detentan representación legal, pues de conformidad a lo previsto en el artículo , la demanda debe presentarla la persona que pueda representar a la contribuyente.
- 2) Una Copia Certificada del Listado de Conceptos que sirvió de base para calcular el Impuesto Empresarial a Determinar presentada por mi representada el 19 de febrero de 2008 y Acuse de aceptación del mismo, estos documentos son elaborados con una guía que se encuentra en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, donde se asienta cierta información contable que se toma en cuenta para realizar el pago.
- 3) Copia Certificada del Recibo Bancario de Pago de Contribuciones, Productos y Aprovechamientos Federales, de fecha 18 de febrero de 2008 en el cual consta que se realizó el pago provisional mensual a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, correspondiente al mes de enero de 2008 CON LO CUAL SE APLICARON POR PRIMERA VEZ LOS ARTÍCULOS DEL DECRETO RECLAMADO DE INCONSTITUCIONAL.

- 4) Copia Certificada de la Cédula de Identificación Fiscal, con lo cual acredito que mi representada no es contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y las actividades que realiza son la prestación de servicios educativos.
- 5) Copia certificada de un recibo expedido en este ejercicio 2008, con lo cual se acredita que se realizaron actividades gravadas para efectos del IETU.
- 6) Copia certificada de la autorización y reconocimiento de validez oficial de estudios, conforme a la Ley General de Ecuación, donde se acredita que la contribuyente presta servicios educativos con reconocimiento oficial de validez.
- 7) Copia Certificada de la Cédula de Determinación de Cuotas, por el Período de Proceso Enero 2008, a nombre de mi representada, mediante el cual se corrobora que se cuenta con trabajadores inscritos al Instituto Mexicano del Seguro Social, y que se tiene obligación de pagar aportaciones de seguridad social.
- 8) Copia Certificada de la Prenómina de Percepciones, Deducciones y Obligaciones correspondiente a la Quincenal del Martes, 01 de enero de 2008 al martes 15 de enero de 2008, mediante la cual mi representada acredita realizar erogaciones por concepto de salarios y asimilados a los mismos.
- 12) Copia Certificada de la Lista de Raya del 01 de enero de 2008 al 15 de enero de 2008 Periodo Quincenal 1, mediante la cual se desprende que mi representada realiza erogaciones por concepto de salarios, asimilados a los mismos, seguridad social y previsión social.

III. CONCEPTO DE VIOLACIÓN

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, SEGUNDO PÁRRAFO, 8, SEGUNDO Y ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFOS, 10 SEGUNDO Y ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFOS, DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, POR VIOLENTAR LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, CONSAGRADAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Efectivamente, resultan inconstitucionales los artículos 5, fracción, I, segundo párrafo, 8, segundo y antepenúltimo párrafos, 10 segundo y antepenúltimo párrafos, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de reciente creación por virtud del Decreto por el que se expide la Ley del impuesto de referencia publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1 de octubre de 2007, por violar en perjuicio de quejoso **EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**, elevado a rango de garantía individual en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, en tanto que en el impuesto empresarial a tasa única la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos por la realización de las actividades que señala, así como a los costos en que se incurre para la realización de las mencionadas, lo que implica que son costos para la generación del ingreso -las deducciones del causante-, los cuales tienen que tomarse en cuenta para reflejar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de un ingreso apto en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Sin embargo, el legislador a través de las disposiciones reclamadas **ESTABLECE UN MECANISMO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE EL CUAL NO GUARDA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL GRADO DE RIQUEZA DE LOS SUJETOS PASIVOS, PUES OMITE RECONOCER TOTALMENTE EL IMPACTO NEGATIVO QUE EN EL PATRIMONIO DE LOS CAUSANTES DEL IMPUESTO, TIENEN LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ PARA LA PERSONA QUE LAS RECIBE SEAN INGRESOS POR SALARIOS O ASIMILADOS -EN**

LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 110 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA- REALIZADAS PARA ADQUIRIR, ADMINISTRAR, PRODUCIR, COMERCIALIZAR Y DISTRIBUIR LAS ACTIVIDADES A QUE SE DEDICAN, SIN QUE RESULTE ÓBICE A LO ANTERIOR, QUE SE OTORQUE UN ACREDITAMIENTO QUE RESULTA DE MULTIPLICAR EL MONTO DE DICHOS CONCEPTOS POR EL FACTOR CORRESPONDIENTE, CONTRA LA DIFERENCIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO O LOS PAGOS PROVISIONALES, CONTRA LOS QUE SE ACREDITO, EL CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES MAYORES A INGRESOS, PUES EN CASO DE QUE DICHO ACREDITAMIENTO SEA MAYOR A LA MENCIONADA DIFERENCIA, POR EL EXCEDENTE EL CONTRIBUYENTE NO PODRÁ SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN NI PODRÁ ACREDITARLO CONTRA EL IMPUESTO A CARGO PUES EN CASO DE QUE SEA MAYOR A EL IMPUESTO A CARGO POR EL EXCEDENTE NO PODRÁ SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN, NI DEDUCIRLO, NI PODRÁ ACREDITARLO CONTRA EL IMPUESTO A CARGO DEL EJERCICIO NI PAGOS PROVISIONALES DEL SIGUIENTE EJERCICIO FISCAL, POR LO QUE SIMPLEMENTE LO PIERDE, LO QUE VIOLA POR SI MISMO EL PRINCIPIO MENCIONADO, BENEFICIO AL QUE SI PODRÍA ACCEDER SI TUVIERA NATURALEZA DE DEDUCCIÓN, apreciándose pues, que el impuesto incidirá en los ingresos que se perciben, no únicamente en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se obliga a estos a contribuir a los gastos públicos bajo una capacidad contributiva irreal.

A efecto de corroborar las afirmaciones precedentes es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de la garantía de proporcionalidad.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimiento o la manifestación de riqueza gravada.

Pues bien, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Sirven de refuerzo a este concepto de violación los siguientes criterios jurisprudenciales:

La tesis 109/99 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 22, del tomo X, Noviembre de 1999, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y texto refiere:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.** Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, **se requiere**

que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, **debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.**

(Énfasis agregado)

También refuerza nuestro dicho la tesis Jurisprudencial de Pleno n° P. Ixxix/98 tesis aislada, del 01 de Diciembre de 1998, de 01 de Diciembre 1998, que a la letra establece:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si

no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

En este mismo sentido, puede apreciarse que las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, que se expone a continuación:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. **Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una**

naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

(énfasis agregado)

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

En este contexto, es importante señalar que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.

En México, el Impuesto Empresarial a Tasa Única conserva algunas de las características del *flat tax*, pero ha sufrido reformas importantes, lo cual pudiera hacerlo mutar de su naturaleza. En efecto, el *flat tax* es, por naturaleza, un impuesto al consumo; sin embargo, **la modificación de ciertos factores en su base lo alejan cada vez más de esa naturaleza y lo acercan a un impuesto al ingreso.**

Desde hace varios años el Gobierno Federal ha buscado incrementar la recaudación tributaria para reducir la dependencia que se tiene de los ingresos petroleros. Si bien es cierto que los precios del petróleo han contribuido a mitigar los efectos de la baja recaudación fiscal, es evidente que la incertidumbre de los mercados no permite garantizar un crecimiento económico para que el gobierno satisfaga los requerimientos de gasto público de largo plazo.

Mas sin embargo, esta finalidad extrafiscal no implica que no se reconozca la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo, puesto que es para la aplicación de dicho impuesto y no para su recaudación.

En efecto, si el tributo tiene un fin extrafiscal ello no implica que no se reconozca como deducción un gasto estrictamente indispensable para la obtención del ingreso por el que se debe de tributar (artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única) como son ***las erogaciones que se efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.***

Es sabido también, que el fin primordial de la política fiscal es mejorar la capacidad recaudatoria del sistema impositivo, toda vez que si la finanzas de un

Estado se encuentran en un buen nivel conlleva a una situación económica estable y de crecimiento, sin embargo, de ninguna manera se puede considerar que el fin (mejor recaudación) pueda justificar los medios y, sacrificándose el patrimonio de los gobernados para efecto de captar mayores recursos a las arcas públicas. En este sentido, únicamente se debe obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva, y para lo cual se debe reconocer fiscalmente los gastos e inversiones que el contribuyente realiza para la obtención del ingreso materia del tributo, como una deducción.

La capacidad contributiva, como medida del tributo, se manifiesta en las diversas etapas de determinación de la obligación tributaria, a través de tres elementos esenciales del tributo: **hecho imponible, base gravable y tarifa**; pero esencialmente en las dos primeras.

Ahora bien, de conformidad con la Teoría general de las Contribuciones, se han distinguido dos clases de capacidades contributivas: **una absoluta y otra relativa**. En la primera se debe tomar en cuenta al momento en que el legislador federal elige cuál será el hecho imponible de cada contribución. Mientras que la **capacidad contributiva relativa, se tiene que considerar cuando se establezca la forma de determinar la base gravable** y la tarifa.

Como se manifestó en líneas precedentes, el hecho imponible y la base gravable son los elementos primordiales a través de los cuales se materializa la capacidad contributiva de los particulares. Por lo tanto, no es ocioso determinar la concepción de éstos dos elementos para hacer mayor abundamiento en torno a la capacidad contributiva de los gobernados.

El hecho imponible, es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreción se derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. Es decir, se trata del conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la norma jurídica para que se causen las contribuciones. La potestad tributaria del Estado es ejercida cuando se elige o se crea el hecho imponible del tributo, quedando su elección a libre albedrío del hacedor de las leyes, pero siempre observando la adecuación y respecto a los principios de justicia fiscal, esto es, la proporcionalidad y equidad tributarias.

Ahora bien, es preciso distinguir que hecho imponible y hecho generador son dos cosas distintas. Puesto que el primero denota los presupuestos consignados en la Ley en forma abstracta, mientras que el hecho generador consiste en el acto, hecho o situación por los cuales ya se actualizaron esos presupuestos abstractos. En otras palabras, el hecho imponible se encuentra en el mundo abstracto, y el hecho generador opera dentro del mundo fáctico.

La base gravable es la expresión cifrada o numérica del hecho imponible, Dicho de otro modo, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, fijada por la Ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible, para efecto de establecer, una vez aplicada la tasa, la cuantía de la obligación tributaria. Entonces esa medición que hace la base gravable al hecho imponible radica en determinar la intensidad con la que actualiza el hecho imponible.

Ello es así, toda vez que todo hecho generador implica la realización de alguna medida del hecho imponible, pero esto no se da siempre en forma uniforme, **sino con intensidad variable en cada caso, dependiendo de la capacidad contributiva que evidencie el sujeto pasivo**. Supongamos que si el hecho imponible es la obtención de rentas, pero el monto o cuantía de éstas evidenciará con que intensidad se esta realizando el hecho imponible en este caso concreto y, con ello, que tanta capacidad contributiva (relativa) tiene ese sujeto para contribuir al gasto público.

Cabe precisar que será el legislador quien habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será materia de medición, pues éste como abstracción de la realidad admira diversos ángulos susceptibles de calcular, siempre y cuando esa elección respete la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribuciones, porque en algunas de ellas existe la llamada cuota fija (derechos y en algunos casos de impuestos a la importación), en que la cantidad a pagar esta determinada desde la ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, y ahora, el impuesto empresarial a tasa única) ya que se debe valorar varios elementos para determinar el monto a pagar al fisco federal, como son: el hecho imponible, **la base gravable** y la tasa. Por lo que **en tratándose de la base gravable y la tasa es donde se puede encontrar la medición o modulación del hecho imponible**.

Bajo esta premisa, la base gravable (fáctica) es el elemento variable que necesita concretizarse y determinarse en cada relación jurídico tributaria individualizada,

por lo que mientras los problemas de la tasa son de carácter político-legislativo, **los de la base gravable tienen el carácter de técnico-jurídicos de constante repetición en cada relación tributaria específica.**

Para lograr esa individualización en la base gravable fáctica, el legislador debe establecer, al momento de definir la base gravable normativa, ELEMENTOS O PROCEDIMIENTOS que permitan valorar en cada caso concreto, la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que, normalmente se logra a través de la implementación de DEDUCCIONES, aminoraciones o descuentos.

Debe reiterarse que la medición de la intensidad o modo de realización del hecho imponible no tiene otro propósito que cuantificar la obligación tributaria conforme a la capacidad manifestada por el sujeto pasivo en cada caso concreto.

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

- A) **Cualificadora.-** Una primera función consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley que la base gravable (normativa) contemple mecanismos que permitan que la base gravable (fáctica) realice esta función de medición. Dichos medios o elementos son generalmente aminoraciones o descuentos. De esta forma, la base gravable cuantifica la aptitud económica manifestada al realizar el hecho imponible. Así, mientras la función del hecho imponible es captar una muestra o evidencia de

capacidad contributiva, la de la base es determinar en qué grado cada sujeto pasivo esté en aptitud de contribuir al gasto público.

En relación a esta función existen quines afirman que la base gravable es la magnitud de terminada de la capacidad contributiva que se somete a gravamen.

B) Cuantificadora.- Al constituirse la base gravable como instrumento cuantificador de la obligación tributaria, permite que sea exigible la prestación que deriva de aquella, al convertirla, por lo general, en una suma de dinero.

Todo lo anterior justifica el porqué actualmente la base gravable constituye el elemento del tributo más complejo de la configuración del gravamen; ello, en razón de que para su determinación se deben considerar, en la mayoría de los impuestos, una diversidad amplia de elementos a fin de recoger con la mayor fidelidad la capacidad contributiva relativa de los sujetos pasivos. Para ello, debe tener el carácter de neutral, es decir, no debe aumentar o disminuir la aptitud económica que evidenció el sujeto pasivo al realizar el hecho generador. Precisamente, a fin de respetar ese principio de neutralidad, la elección de las técnicas y elementos para determinarla se encuentra limitado o circunscrito a la lógica económica y tributaria.

Generalmente son tres los métodos que han sido aceptados para cuantificar la base gravable, a saber: a) estimación directa, b) estimación objetiva y, c) estimación indirecta.

Estimación directa.- Mide en forma más adecuada la magnitud de la base gravable, porque se sustenta en declaraciones, documentos, registros o datos objetivos del contribuyente; así existe una correspondencia entre la definición de base gravable y su medición y el caso concreto.

Estimación objetiva.- Generalmente es opcional o sólo aplicable a determinados casos especificados en la ley, y consiste en calcular la base gravable conforme a índices o signos generales, de los que resulta una cantidad que vendrá o coincidir con el parámetro medio promedio, pero no real para cada caso.

Estimación indirecta.- Se utiliza cuando los sujetos pasivos no han colaborado con el fisco para determinar la cuota tributaria, por lo que ésta fija la base recurriendo a métodos presuntivos o indiciarios.

La tasa o tarifa, es el porcentaje o medida aplicable a la base gravable para obtener la cuota tributaria. Junto con la base gravable, la tasa o tarifa conforman los llamados elementos cuantitativos del impuesto. A efecto de que la base gravable dé un resultado concreto (cuota tributaria), es indispensable vincularla a la tasa, la que constituye el elemento último y definitivo a aplicar para llegar a la cuantificación de la obligación tributaria.

Continuando respecto de la capacidad contributiva, se puede afirmar que toda capacidad contributiva que justifica la existencia de alguna obligación de pago a favor del Estado, entraña hacer una distinción entre: a) riqueza general o global, determinante para efecto de llamar a determinados sujetos que se encuentran bajo un mismo universo (realización del hecho generador) a contribuir para el gasto público (**capacidad contributiva absoluta**); y b) aquella riqueza calificada, según las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo, como apta y suficiente para determinar la cuota tributaria (**capacidad contributiva relativa**).

Bajo este orden de ideas, **la capacidad contributiva exige no sólo una correcta elección de los supuestos que conformarán el hecho imponible, esto es, que muestren una real aptitud económica para contribuir al gasto público, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria, que acerque el tributo a cada sujeto pasivo a una cuota tributaria real y justa de conformidad a su aptitud económica individual.**

Por lo tanto podemos ofrecer los siguientes conceptos:

Capacidad contributiva absoluta.- Es la aptitud abstracta para contribuir a las cargas públicas, es decir, la muestra de riqueza general que indica en abstracto la posibilidad de participar para el gasto público. En este caso, la capacidad se valora al momento de decidir cuál será el hecho imponible del tributo, para lo cual el legislador acude a los índices generales de riqueza, como lo son la renta, el patrimonio o el consumo.

Capacidad contributiva relativa.- Es el criterio que ha de orientar la determinación de la carga tributaria específica que le corresponde a cada sujeto pasivo. En este caso, se respetará en la medida en que exista una adecuación real y directa que debe haber entre el hecho generador y la cuota tributaria.

Esa adecuación, entre cuota tributaria y capacidad contributiva relativa, se logra en la medida en que la base gravable modulen la intensidad con se realizó el hecho imponible. Así estos, se convierten en instrumentos que sirven a la determinación de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador. **Sólo de esta forma la cuota tributaria reflejará de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.**

En esta tesitura, la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible por un sujeto pasivo, indicará su capacidad contributiva relativa, lo que significa, que el legislador no cuenta con un amplio margen para definir los elementos que determinarán la base imponible (normativa), sino necesariamente habrá de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

contemplar aquellos instrumentos idóneos para valorar o medir en cada caso con qué intensidad o forma se realiza el hecho imponible, ya que sólo de esta manera se estará respetando al principio de capacidad contributiva.

A fin de que efectivamente se respete esa capacidad contributiva relativa de los sujetos pasivos, la base gravable el impuesto se encargará de medir, en cada caso en concreto, con que intensidad se esta realizando el hecho generador, y consecuentemente, que tanta capacidad contributiva evidenció el destinatario de la norma tributaria al realizarlo. Lo anterior es así, debido a que si bien el hecho generador se considera como un acto, hecho o situación que generalmente es indicativa de capacidad contributiva, lo cierto es que esta es individual y única del sujeto pasivo, por lo que tal acto, hecho o situación debe ser valorada a fin de determinar la capacidad contributiva relativa, **valoración que se realiza a través de la base gravable.**

Lo cierto es que resulta menos complicado determinar el nivel de riqueza global de una actividad y, por ende, establecer una contribución ante esa manifestación de potencialidad económica (capacidad contributiva absoluta); sin embargo, por otra parte, **resulta más complicado determinar el grado o intensidad de la capacidad contributiva relativa que ostenta cada sujeto pasivo en lo particular.**

Por lo tanto, con apoyo en los diferentes tipos de capacidad contributiva podemos afirmar que el hecho imponible concreta la capacidad contributiva absoluta en abstracto, y la base gravable se individualiza y cuantifica a cada caso concreto. Así, en principio, el legislador acude a los índices generales de riqueza para determinar qué hechos, actos, situación o calidad habrá de considerar indicativa de capacidad contributiva absoluta y, por ende, someterla a imposición, para lo cual habrá que definir el hecho imponible del tributo de que se trata; lo cual realizará sin considerar las cualidades de los posibles sujetos pasivos. Luego, en segundo lugar, el legislador habrá de establecer, considerando las circunstancias

de los contribuyentes, los criterios y elementos que se tomarán en cuenta para determinar los elementos cuantitativos: la base gravable y la tasa.

Entonces, para efecto de determinar la aptitud económica que cada sujeto tiene para contribuir se debe tomar en consideración no sólo aquella potencialidad que evidenció al realizar el hecho imponible, sino necesariamente también. A efecto de respetar la capacidad contributiva (relativa), se deben valorar los factores personales, con el propósito de sopesar en cada caso concreto con qué intensidad se realiza el hecho imponible, y de esta forma, determinar cual es la cuota tributaria, toda vez que solo así se podrá apreciar correctamente la verdadera capacidad contributiva.

En este sentido pues, el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto, en forma tal que la contribución efectuada por el gobernado se realice en atención a la mayor o menor capacidad económica manifestada por ellos al llevar a cabo el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a él, lo cual significa que la base gravable tenga una relación directa con el hecho imponible del tributo, para que de esa forma se atienda a la real capacidad contributiva del particular.

Por lo tanto, si el hecho imponible no evidencia capacidad contributiva absoluta porque alguno de sus elementos no se sitúa sobre índices generales de capacidad contributiva, o bien, la definición de la base gravable (normativa) no permite valorar correctamente en el caso en concreto la capacidad contributiva relativa de cada sujeto, (como sucede en este caso con la ley del impuesto empresarial a tasa única, específicamente por lo dispuesto en el artículo 5, fracción I, párrafo segundo) **porque impide medir la intensidad o forma de realización de ese hecho**, el tributo en cuestión indefectiblemente viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto las siguientes tesis aclaran lo antes señalado:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Mayo de 2003

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza

económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Febrero de 2007

Tesis: 1a. XXVIII/2007

Página: 638

DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción

debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Mayo de 2005

Tesis: 1a./J. 47/2005

Página: 386

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el citado precepto que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que afecta la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que al no comprender en su totalidad la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, no se le permite efectuar una deducción lícita que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen. Ello es así en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto

sobre la Renta conmina a contribuir al gasto público de conformidad con una situación económica y fiscal que no necesariamente refleja la capacidad contributiva real del sujeto obligado, toda vez que se le impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos realizados por la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, al igual que los salarios, constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de aquélla, de ahí que se afecte su capacidad económica y, por ende, la contributiva. Lo anterior se robustece si se toma en cuenta que el reparto de utilidades es un sistema obligatorio para el patrón por mandato constitucional y legal, el cual no se vincula necesariamente al aumento en la productividad, sino sólo a la generación de dichas utilidades, por lo que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de los factores de la producción, a saber, el trabajo.

Así en base a las consideraciones anteriores procederemos a determinar el objeto o hecho imponible y base del impuesto empresarial a tasa única para lo cual nos servimos de sus artículos que señalan:

Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

I. Enajenación de bienes.

II. Prestación de servicios independientes.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

*El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la **totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.***

Artículo 2.- *Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, **así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o***

cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera ingreso el valor de mercado o en su defecto el de avalúo de dichos bienes o servicios. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

De conformidad con el reproducido artículo 1o de la Ley de referencia, **EL OBJETO DEL IMPUESTO ESTÁ CONSTITUIDO POR LOS INGRESOS** que obtengan los sujetos pasivos del mismo, **POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.**

En consecuencia, la obligación tributaria nace en el momento mismo en el que se obtiene el ingreso derivado de la realización de las mencionadas actividades.

Asimismo dicho numeral señala que el impuesto se calcula aplicando **LA TASA DEL 17.5%** a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos

percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, **LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN ESTA LEY.**

En términos generales, por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo, que puede consistir en la inteligente inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

Por su parte el artículo 2 de la Ley señala que se consideran ingresos gravados los siguientes:

- 1.- El precio o la contraprestación a favor del sujeto pasivo por realizar alguna de las actividades señaladas, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de Ley.
- 2.- Por los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.
- 3.- Por las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.- Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

5.- El valor de mercado o en su defecto el de avalúo, de los respectivos bienes o servicios, cuando:

El precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios.

Cuando no exista contraprestación, los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

6.- En las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.”

ASÍ LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SE CONSTITUYE POR LOS INGRESOS MENCIONADOS DISMINUIDOS POR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN LA LEY.

Así en el caso del impuesto podemos apreciar que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en que se produce el ingreso por la realización de las especificadas actividades.

Adicionalmente debe considerarse que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de la realización de las actividades, referidas a la generación del ingreso.

En éste contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base los ingresos derivados de la realización de las actividades mencionadas en el artículo 1 de la Ley de marras, disminuidos por las deducciones autorizadas en la misma Ley, lo cual implica que el ingreso bruto **DEBE SER ATEMPERADO CON CONCEPTOS RELACIONADOS CON EL COSTO DE LA REALIZACIÓN DE LAS MENCIONADAS ACTIVIDADES QUE PRODUCEN EL INGRESO**, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante **UN IMPACTO POSITIVO NETO**.

En base a todo lo mencionado anteriormente, es preciso establecer con claridad, a ese H. Juzgado de Distrito, cuales son los elementos esenciales que componen al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Sujetos.

Sujeto activo.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º, apartado A, fracción I, numeral 2 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008, los ingresos que se recauden por concepto de impuesto empresarial a tasa única corresponden a la Federación.

Sujeto pasivo.- El nombre de “Impuesto Empresarial a Tasa Única” pudiera parecer que está dirigido exclusivamente a las personas morales con actividad empresarial y que las personas físicas no serán afectadas. Sin embargo del artículo 1º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se desprenden tres grupos de sujetos pasivos:

- a) **Personas físicas, residentes en territorio nacional**
- b) **Personas morales, residentes en territorio extranjero**
- c) **Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.**

Objeto gravable.

El propio artículo primero de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no señala que el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos que se obtenga por la realización de las siguientes actividades, a saber:

- a) **Enajenación de bienes.**
- b) **Prestación de servicios independientes.**
- c) **Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.**

Base gravable.

De manera simple, de conformidad con el artículo primero, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se puede establecer que la base gravable esta conformada por los ingresos obtenidos por realizar las tres actividades indicadas anteriormente, disminuyendo de los mismos las deducciones autorizadas por la ley.

Sin embargo, de manera más específica, y atendiendo a todo el contenido de la ley, podemos afirmar que la base gravable puede ser conformada de conformidad con lo siguiente cuadro:

Ingresos

Menos: Deducciones autorizadas

Crédito fiscal por pérdidas (cuando las deducciones autorizadas sean mayores a los ingresos). Se podrá acreditar contra el IETU del ejercicio,

Menos: así como contra los pagos provisionales, en los 10 ejercicios siguientes hasta agotarlo

Crédito de salarios (para calcularlo **no se incluyen los ingresos exentos**

Menos: de los trabajadores como es la previsión social y cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los trabajadores)

Menos: Crédito transitorio (5%) de inversiones de 1998 a 2007 (régimen transitorio de inversiones)

Menos: Cantidad equivalente del ISR propio del ejercicio

Igual: IETU del ejercicio

Menos: Pagos provisionales

Igual: IETU a pagar

Tasa.

La tasa que deberá ser aplicable al resultado que arroje de disminuir a los ingresos las deducciones autorizadas será del 17.5%, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1º, párrafo tercero de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Sin embargo, atento a lo que establece el artículo Cuarto Transitorio, durante el ejercicio fiscal de 2008, se aplicará una tasa del 16.5%, para incrementarse al 17% durante el ejercicio fiscal de 2009.

Época de pago.

El impuesto empresarial a tasa única se pagara en los mismo plazos establecidos para el impuesto sobre la renta, es decir, para el caso de pagos provisionales a más tardar los días 17 de cada mes, en tanto que para el pago anual, para las personas morales en el mes de marzo de 2009, y para las personas físicas en el mes de abril también de 2009.

En este sentido, en atención a lo que se ha establecido en torno a la capacidad contributiva absoluta y la capacidad contributiva relativa, tenemos que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no respeta esta última, puesto que cuando para generar los ingresos por los que se debe pagar el impuesto, previamente la quejosa realice erogaciones indispensables para su consecución, sin embargo, las mismas, la Ley en su artículo 5, fracción I, párrafo segundo, prohíbe su deducción, por lo que de ninguna manera se respeta la capacidad contributiva (relativa) de la quejosa.

En efecto, un elemento que configura la base gravable del impuesto empresarial, lo constituye **las deducciones**, que vienen a ser todas aquellas erogaciones que efectúe el contribuyente, que resulten necesarias e indispensables para, en principio, desarrollar las actividades de la quejosa por las cuales deba pagar un impuesto, y segundo, a consecuencia de ello, se generarán los ingresos por los que los que la quejosa se encuentra conminada a pagar el impuesto, por lo tanto, al verse impedida a tomar en cuenta, para conformar la base gravable, **las**

erogaciones que se efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por consiguiente, evidente es, que se impide medir la intensidad en relación del hecho imponible, por lo que no se observa ese vínculo que debe haber entre el hecho generador y la capacidad contributiva del sujeto obligado.

Por otro lado, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad aquellas que se autorizan como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación es demandada por la lógica del impuesto.

La propia lógica del gravamen determina que las erogaciones no vinculadas a los costos de producción del ingreso, **NO DEBEN SER CONSIDERADAS COMO DEDUCIBLES**. Una primera y básica distinción para determinar los conceptos que no deben ser considerados deducibles, es aquella que permite excluir de dicho carácter a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto -con excepción de aquellos casos, donde el legislador así lo permite por consideración a la propia situación de los causantes, como acontece con las deducciones personales de las personas físicas, o por las circunstancias relacionadas con ciertos fines específicos que podría perseguir la erogación, como acontece con la deducción de donativos autorizada por la legislación aplicable-.

Generalmente, **UN DESEMBOLSO SERÁ DEDUCIBLE SI ESTÁ ÍNTIMA O CAUSALMENTE RELACIONADO CON LA INTENCIÓN DE PRODUCIR INGRESO**, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Así, es posible apreciar diversas clases de erogaciones que tradicionalmente serán consideradas deducibles en los términos de la normatividad aplicable, como son las efectuadas para la producción o recolección del ingreso, o bien, las erogaciones efectuadas

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

para la administración, conservación o mantenimiento de las propiedades adquiridas para la producción de ingreso.

Así, **el acto reclamado afecta la capacidad contributiva de la quejosa, al no permitirle deducir los sueldos, salarios y otras prestaciones, sin una justificación real, objetiva y natural y, con ello, se desatienden las cuestiones lógicas de toda deducción, conocida como la TEORIA DE LOS FACTORES DE LA PRODUCCIÓN.**

En efecto, en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se refleja una aptitud plena para contribuir para el sostenimiento del gasto público, en virtud de que para efecto de pagar impuestos no depende del valor monetario bruto del conjunto de bienes ni del valor monetario neto de los ingresos de empresarios o inversores, **sino del valor monetario del ingreso de cada persona o empresa comparado con el valor de los bienes que consume en lo ordinario para generar la riqueza y para subsistir.**

Capacidad económica y capacidad contributiva son dos temas diferentes, pues mientras la primera mide el potencial del sujeto sobre la fórmula *ingresos menos deducciones*, la segunda, **mide la capacidad contributiva desde el potencial real o la aptitud efectiva que tiene el sujeto para contribuir a los gastos públicos, DESCONTANDO A LOS INGRESOS TODOS LOS FACTORES DE LA PRODUCCIÓN QUE COADYUVAN EN LA GENERACIÓN DE LA RIQUEZA.**

Por lo tanto, la capacidad contributiva permite reflejar de forma objetiva una renta disponible, después de descontados los bienes que consume en lo ordinario y aquéllos que le permiten generar riqueza. Por ello, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, específicamente su artículo 5, fracción I, párrafo segundo, **es inconstitucional, porque los gastos o erogaciones que realiza el contribuyente para generar la riqueza, se limitaron sin justificación alguna por el legislador federal.**

En estas condiciones, pensemos en una empresa que invierte remodelar la fachada de la entrada a la empresa o pinta sus instalaciones, esa erogación es evidente que no le ayudará a generar riqueza, pero diferente será cuando la empresa gasta determinado capital en trabajadores, es por demás claro, que ésta erogación si generará riqueza. A esto se le conoce como la **TEORÍA DE LOS FACTORES DE LA PRODUCCIÓN**. Por lo anterior, si el legislador impidió, como sucedió en la especie, que uno de los elementos de la capacidad contributiva que genera riqueza no sea deducible, es evidente que la capacidad contributiva no está debidamente integrada, afectando la esfera jurídica de la quejosa, al impedírsele disminuir de la base gravable un elemento que no sólo sirve para equilibrar la renta, sino que con dicho elemento se está generando los ingresos gravados por el impuesto empresarial, y por consiguiente, para dicho impuesto se obliga a pagar a los contribuyentes bajo una base gravable virtual y no objetiva, en donde se excluyeron factores esenciales que juegan como equilibrio dentro del principio de capacidad contributiva.

En este contexto, procederemos a determinar la mecánica del impuesto empresarial a tasa única, para lo cual interpretaremos armónica y sistemáticamente los numerales antes insertados con el artículo 5º de la misma que señala:

Artículo 5.- Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las

actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

...”

De lo anteriormente reproducido se desprende que los contribuyentes del impuesto podrán únicamente efectuar entre otras la deducción de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, salvo las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y asimilados a éstos.

Así los numerales reproducidos, al señalar que el impuesto se calculara aplicando la tasa a la cantidad que resulte de disminuir de los ingresos percibidos por la realización de las actividades de merito, las deducciones autorizadas, entre las que se cuentan, las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de

servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, **ES DECIR, LAS DEDUCCIONES SON LAS EROGACIONES RELACIONADOS CON EL COSTO DE LA REALIZACIÓN DE LAS MENCIONADAS ACTIVIDADES QUE PRODUCEN EL INGRESO, SE RECONOCE LA NECESIDAD DE QUE EL GRAVAMEN ATIENDA NO AL INGRESO BRUTO, SINO AUN INGRESO NETO, OBTENIDO MEDIANTE LA DISMINUCIÓN DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS COMO SON LAS ENCAMINADAS A PRODUCIR INGRESO.**

El Poder Judicial de la Federación ha reconocido la necesidad de que el legislador tome en cuenta las deducciones que estén íntimamente relacionadas con la obtención del ingreso, al grado de que si el legislador no las tomare en cuenta, el impuesto sería evidentemente **DESPROPORCIONAL**, por no permitir determinar una capacidad contributiva real y efectiva.

Sirven de apoyo a lo anterior, las siguientes tesis:

Registro No. 173332

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de 2007

Página: 638

Tesis: 1a. XXIX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: **a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados;** b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser

necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A.
15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente:
José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos
Roa Jacobo

Registro No. 173333

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Febrero de 2007

Página: 638

Tesis: 1a. XXVIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, **pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse**, ya no por un principio de política fiscal, sino **en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo

Consecuentemente, en los términos de los numerales 1, 2, 3 y 5 de la Ley del IETU, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que **LA PROPORCIONALIDAD QUE DEBEN OBSERVAR LAS CONTRIBUCIONES SE SATISFACE EN LA MEDIDA EN LA QUE LOS CAUSANTES SE VEAN CONMINADOS A EFECTUAR ENTEROS QUE ATIENDAN A SU EFECTIVA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la verdadera capacidad contributiva.

Sólo en las condiciones descritas se salvaguarda efectivamente la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria, es decir, mediante el establecimiento de gravámenes que atiendan a la auténtica capacidad económica y, por ende contributiva, del causante, como acontece con un impuesto directo que finalmente se determina atendiendo al ingreso neto generado por el causante.

Tal como se ha expuesto, el impuesto empresarial a tasa única es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de disposición de recursos de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado.

Bajo esa tesitura, **TRATÁNDOSE DEL IMPUESTO A TASA ÚNICA, LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA IMPLICA LA NECESIDAD DE QUE LA IMPOSICIÓN ATIENDA A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA QUE SE REFLEJA AL VALORAR, TANTO LOS CONCEPTOS QUE PRODUCEN INGRESOS, ASÍ COMO LOS COSTOS EN QUE SE INCURRE PARA SU**

GENERACIÓN -LAS DEDUCCIONES DEL CAUSANTE-, LOS CUALES TIENEN QUE REVELAR UNA APTITUD REAL PARA CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO, PRESUPONIÉNDOSE LA TITULARIDAD DE UN INGRESO APTO EN CALIDAD Y CANTIDAD PARA HACER FRENTE AL TRIBUTO.

Así pues si la base gravable del impuesto se constituye por los ingresos mencionados disminuidos por las deducciones autorizadas en la Ley, se puede concluir que de manera general en los términos descritos, la mecánica de determinación del impuesto, posibilita que la cuantificación del ingreso para efectos del impuesto empresarial a tasa única efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

No obstante lo anterior, en los artículos 5, fracción, I, segundo párrafo, 8, segundo y antepenúltimo párrafos, 10 segundo y antepenúltimo párrafos, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 5.- Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I.- Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos

por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 8.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

(...)

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

Artículo 10.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los

términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

...

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.

De lo anteriormente reproducido se desprende:

1.- No serán deducibles las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos por salarios o asimilados, es decir, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ELLO AÚN Y CUANDO SEAN EROGACIONES PARA LA ADMINISTRACIÓN DE LAS ACTIVIDADES MENCIONADAS EN LA LEY O EN LA PRODUCCIÓN, COMERCIALIZACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, QUE DEN LUGAR A LOS INGRESOS POR LOS QUE SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

2.- Los contribuyentes podrán **ACREDITAR CONTRA LA DIFERENCIA** del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o los pagos provisionales, contra los que se acredite, el crédito fiscal por deducciones mayores a ingresos -a que se refiere el artículo 11 de Ley-, **LA CANTIDAD QUE RESULTE DE** multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor correspondiente, **HASTA POR EL MONTO DE DICHA DIFERENCIA.**

Lo anterior, significa que el contribuyente tiene derecho a acreditar el resultado que obtenga de multiplicar el factor de 0.175 (PARA ESTE EJERCICIO Y ATENDIENDO AL TRANSITORIO CUARTO ES EL FACTOR DEL 0.165 EL CUAL TEXTUALMENTE SEÑALA: “Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%. Así mismo, para los efectos del penúltimo párrafo de los artículos 8 y 10 de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará el factor de 0.165 y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará el factor de 0.17.”) Por las cantidades que hubiere erogado por concepto de sueldos y salarios y otras prestaciones derivadas de una relación laboral, a simple vista vemos que no hay diferencia entre el acreditamiento y la deducibilidad, puesto que haciendo el cálculo al dar impuesto a cargo o a pagar es la misma cantidad, como se demuestra a continuación:

Calculo considerando el acreditamiento de sueldos, salarios, asimilables a salarios y cuotas al seguro social.

	Ingresos	10,000,000.00
Menos:	Deducciones	5,000,000.00
Igual:	Base del IETU	5,000,000.00
Por:	Tasa	(16.5%)
Igual:	IETU anual	825,000.00
Menos:	Crédito FISCAL	0
Igual:	IETU antes de otros créditos	825,000.00
Menos:	Crédito Inversiones	0
Menos:	Crédito Nómina	247,500.00
Menos:	ISR propio del ejercicio	0
Igual:	IETU a pagar	577,500.00

Menos:	Pagos provisionales IETU	0
Igual:	Saldo a cargo o a favor	577,500.00

**SUELDOS, SALARIOS Y
PREVISIÓN SOCIAL
PAGADOS**

POR:	FACTOR (ART. 4º TRANSITORIO)	0.165
Igual:	CRÉDITO NOMINA	247,500.00

Calculo considerando deducibles sueldos, salarios, asimilables a salarios y cuotas al seguro social:

	Ingresos	10,000,000.00
Menos:	Deducciones	5,000,000.00
MENOS:	SUELDOS, SALARIOS, PRESTACIONES Y ASIMILABLES A SALARIO PAGADOS	1,500,000.00
Igual:	Base del IETU	3,500,000.00
Por:	Tasa	(16.5%)
Igual:	IETU anual	577,500.00
Menos:	Crédito FISCAL	0
Igual:	IETU antes de otros créditos	577,500.00
Menos:	Crédito Inversiones	0
Menos:	Crédito Nómina	ESTE RENGLÓN YA NO EXISTIRÍA SI SE

DEDUCEN LOS
**SUELDOS, SALARIOS Y
 PRESTACIONES
 LABORALES Y
 ASIMILABLES A
 SALARIO PAGADOS**

Menos:	ISR propio del ejercicio	0
Igual:	IETU a pagar	577,500.00
Menos:	Pagos provisionales IETU	0
Igual:	Saldo a cargo o a favor	577,500.00

Aparentemente vemos que es lo mismo en el cálculo si consideramos deducible los sueldos, salarios y previsión social a que si son considerados como acreditamiento. **MAS SIN EMBAGO ESTO NO ES ASI, TODA VEZ QUE ES IGUAL EL EFECTO SIEMPRE Y CUANDO GENERE SALDO A PAGAR DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

Pero si se genera crédito fiscal según el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un efecto económico en perjuicio del contribuyente el hecho de que no pueda deducir *las erogaciones que se efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Lo anterior se demuestra haciendo el mismo cálculo pero generando crédito fiscal:

Calculo considerando el acreditamiento de sueldos, salarios, asimilables a salarios y prestaciones:

	Ingresos	10,000,000.00
Menos:	Deducciones	9,000,000.00

Igual:	Base del IETU	1,000,000.00
Por:	Tasa	(16.5%)
Igual:	IETU anual	165,000.00
Menos:	Crédito FISCAL	0
Igual:	IETU antes de otros créditos	165,000.00
Menos:	Crédito Inversiones	0
Menos:	Crédito Nómina	165,000.00
Menos:	ISR propio del ejercicio	0
Igual:	IETU a pagar	0
Menos:	Pagos provisionales IETU	0
Igual:	Saldo a cargo o a favor	0
	SUELDOS, SALARIOS Y PREVISIÓN SOCIAL PAGADOS	1,500,000.00
POR:	FACTOR (ART. 4º TRANSITORIO)	0.165
Igual:	CRÉDITO NOMINA	247,500.00

Los 247,500.00 que se tenían de crédito nómina se restan de la cantidad que por impuesto empresarial a tasa única da a pagar que es la cantidad de 165,000.00 y la diferencia de 82,500.00 se pierde, por efecto del contenido del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, puesto que dicho crédito nómina únicamente se puede utilizar en el ejercicio en que se genera, esto es, el crédito nómina únicamente puede ser utilizado el generado en 2008, en el año 2008, y el generado en el año 2009 en el año 2009, sin que tenga efectos acumulativos para el ejercicio siguiente y por esta razón se pierde.

CALCULO CONSIDERANDO DEDUCIBLE *las erogaciones que se efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

	Ingresos	10,000,000.00
Menos:	Deducciones	9,000,000.00
MENOS:	SUELDOS, SALARIOS Y PREVISIÓN SOCIAL PAGADOS	1,500,000.00
Igual:	Base del IETU	NEGATIVOS (500,000.00)
Por:	Tasa	(16.5%)
Igual:	IETU anual	CRÉDITO FISCAL (82,500.00)
Menos:	Crédito FISCAL	0
Igual:	IETU antes de otros créditos	CRÉDITO FISCAL (82,500.00)
Menos:	Crédito Inversiones	0
Menos:	Crédito Nómina	ESTE RENGLÓN YA NO EXISTIRÍA SI SE DEDUCEN LOS SUELDOS, SALARIOS Y PRESTACIONES, ASI COMO ASIMILABLES A SALARIOS PAGADOS
Menos:	ISR propio del ejercicio	0
Igual:	IETU a pagar	0
Menos:	Pagos provisionales IETU	0
Igual:	Saldo a cargo o FISCAL	CRÉDITO FISCAL 82,500.00

En este supuesto de que son deducibles *las erogaciones que se efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos*

*en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta genera crédito fiscal el cual atendiendo al contenido del numeral 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única este puede ser utilizado en los ejercicios siguientes siempre y cuando se tenga saldo a pagar del impuesto empresarial a tasa única, **NO SE PIERDE***

Como se aprecia en el caso de que se considere **ACREDITABLE** las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y previsión social pagados a los trabajadores y la base sea negativa o inferior al crédito nómina, la cantidad que por concepto de crédito nómina se genero a la diferencia de espetar dicha cantidad contra el impuesto anual se pierde, puesto que el crédito no es acumulativo para el siguiente ejercicio, se extingue en que no se hubiera utilizado, esto es, se pierde, no genera crédito fiscal.

En cambio, si se considera deducible las erogaciones por concepto de salarios, sueldos y previsión social pagados a los trabajadores y la base sea negativa, multiplicado por la tasa del impuesto genera un crédito fiscal, que en términos del artículo 11 de la Ley se puede utilizar en los siguientes ejercicios para disminuir el pago del impuesto, esto es no se pierde.

Así se desprende que si el acreditamiento por las aportaciones de seguridad social y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es mayor a la diferencia mencionada, **POR DICHO EXCEDENTE EL CONTRIBUYENTE NO PODRÁ SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN, NI PODRÁ DEDUCIRLO DE LA BASE DEL IMPUESTO, NI ACREDITARLO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO O PAGOS PROVISIONALES, DEL SIGUIENTE EJERCICIO FISCAL O ALGUNO OTRO, PUES EXPRESAMENTE LA LEY SEÑALA QUE SERÁ APLICADO HASTA POR EL MONTO DE DICHA DIFERENCIA.**

BENEFICIO AL QUE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SI PUDIERAN ACCEDER, SI LAS MENCIONADAS EROGACIONES TUVIERAN LA NATURALEZA DE DEDUCCIÓN, pues de conformidad con el artículo 11 de la misma Ley, cuando el monto de las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un **CRÉDITO FISCAL** por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

Dicho crédito fiscal se podrá acreditar por el contribuyente contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en los términos del artículo 8 de la Ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, **EN LOS DIEZ EJERCICIOS SIGUIENTES HASTA AGOTARLO**. Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

Así podemos concluir que si las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos por salarios o asimilados, es decir, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son necesarias para la obtención y realización de las actividades que producen el ingreso, o bien para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización, y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por lo que debe pagar el impuesto, **EL LEGISLADOR DEBIÓ DE CONSIDERAR TAL SITUACIÓN, AL CREAR UN IMPUESTO CUYO OBJETO ES CONSTITUIDO POR LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES, Y LA BASE SE DETERMINA POR LOS INGRESOS MENCIONADOS DISMINUIDOS POR LOS COSTOS EN QUE SE INCURRE PARA SU GENERACIÓN, ESTABLECIENDO**

UN PROCEDIMIENTO QUE PERMITIERA RECONOCER TALES EROGACIONES, EN TANTO POR VIRTUD DE LAS MISMAS EL SUJETO PASIVO PRODUCE INGRESOS GRAVADOS POR EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, A EFECTO DE QUE LA IMPOSICIÓN ATENDIERA A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL CAUSANTE.

Ahora bien, debe valorarse que si por virtud de tales erogaciones el sujeto pasivo del impuesto produce ingresos gravados, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo, es decir, la obtención de ingresos gravados, la legislación no debe limitar el reconocimiento al efecto negativo del mismo, en otras palabras, las erogaciones realizadas para producir el ingreso, **POR SER ELEMENTOS QUE REPERCUTEN EN EL NIVEL DE RENTA DE LOS CONTRIBUYENTES** -como indicador de la capacidad contributiva de éstos entendida como potencialidad para contribuir al gasto público-.

Al respecto resultan aplicables por analogía y en lo conducente los siguientes criterios:

Registro No. 171354

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 304

Tesis: 1a./J. 126/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el

efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco

votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz.
Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia,
Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo
y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1146/2005. Modatelas, S.A.
de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos.
Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios:
Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava
Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín
Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1415/2005. Manufactura
Integral de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de
marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de
Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes
Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez,
Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez
González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1216/2005. Anfosa, S.A. de
C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente:
Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes
Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez,
Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez
González y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El
Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos.
Ponente: Olga Sánchez Cordero de García
Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García

Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 126/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

ASI, NO ES SUFICIENTE PARA RECONOCER LOS COSTOS EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE PARA GENERACIÓN DEL INGRESO, que los contribuyentes puedan acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor correspondiente al ejercicio, a la diferencia que resulte de acreditar contra el impuesto empresarial del ejercicio o provisional calculado en los términos del artículo 1 de la Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la Ley, pues ello únicamente **PODRÁ SER HASTA POR EL MONTO DE DICHA DIFERENCIA.**

Luego, si dicho acreditamiento es mayor a la diferencia mencionada, por el resultante excedente **EL CONTRIBUYENTE NO PODRÁ SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN, NI PODRÁ DEDUCIRLO, NI ACREDITARLO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO O PAGOS PROVISIONALES, DEL SIGUIENTE EJERCICIO FISCAL O ALGUNO OTRO, PUES EXPRESAMENTE LA LEY SEÑALA QUE SERÁ APLICADO HASTA POR EL MONTO DE DICHA DIFERENCIA.**

En efecto dicho excedente **SIMPLEMENTE SERÁ PERDIDO** por el contribuyente aún y cuando el mismo lo tiene a favor en virtud de las erogaciones para la realización de las actividades que producen el ingreso, o bien, para la

adminstración de la actividades mencionadas o en la producción, comercialización, y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que debe pagar el impuesto, **POR LO QUE CONSTITUYEN UN COSTO EN QUE SE INCURRE PARA LA GENERACIÓN DE LOS INGRESOS.**

Por las anteriores consideraciones es que se corroboran las afirmaciones primigenias, en el sentido de que los artículos 5, fracción, I, segundo párrafo, 8, segundo y antepenúltimo párrafos, 10 segundo y antepenúltimo párrafos, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de reciente creación por virtud del Decreto por el que se expide la Ley del impuesto de referencia publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1 de octubre de 2007, por violar en perjuicio de quejoso **EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**, elevado a rango de garantía individual en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Por último y en base que el presente concepto de violación impugnamos de las normas reclamadas un elemento variable de la base gravable por lo que el efecto del amparo se limitará a remediar el vicio de la misma para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que afecte con ello a todo el sistema, **SIENDO PUES QUE LA IMPETRANTE PODRÁ DEDUCIR LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y QUE A SU VEZ PARA LA PERSONA QUE LAS RECIBA SEAN INGRESOS EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 110 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Y por lo que hace al acreditamiento por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, regulado en los artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto, en razón de que establecen un elemento variable de la base gravable o determinación del impuesto, el efecto del amparo se limitará a remediar el vicio de la misma para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales sin que afecte con ello a todo el sistema, siendo pues que **LA**

IMPETRANTE PODRÁ EN SU CASO, POR EL EXCEDENTE REFERIDO ANTERIORMENTE, SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN, DEDUCIRLO DE LA BASE DEL IMPUESTO, O ACREDITARLO CON EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DEL EJERCICIO O PAGOS PROVISIONALES, DEL SIGUIENTE EJERCICIO FISCAL O ALGUNO OTRO.





CAPITULO TERCERO: CONCLUSIONES

Según información presentada en diversos medios de comunicación, en el país fueron cerca de 32 mil los contribuyentes que optaron por presentar juicios de Amparo Indirecto en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Para este efecto, El Consejo de la Judicatura Federal, del Poder Judicial de la Federación, instaló dos Juzgados Auxiliares en la Ciudad de Cholula Puebla, con la finalidad de resolver los mismos, para que no existiera una diferencia de criterios a nivel nacional, estos juzgados únicamente iban a atender los asuntos derivados de los Amparos presentados por ciudadanos y empresarios en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Así, aún y cuando los contribuyentes presentaron sus demandas de amparo, ante la Oficialía Común de Partes de los Juzgados de Distritos competentes, según la materia y el territorio, estos canalizaron las demandas, para que las conocieran y las resolvieran los juzgados auxiliares.

A la fecha en que se redactan estas conclusiones, no existe ningún pronunciamiento oficial por parte de los Juzgados en la resolución de los referidos Amparos.

Cabe agregar, que algunos medios de comunicación y algunos portales electrónicos especializados en materia fiscal, dieron a conocer, sin mencionar fuente precisa, que han sido resueltos algunos Amparos en forma contraria a los contribuyentes, por los Juzgados Auxiliares instalados para tales efectos, aunque esta ejecutoria puede ser controvertida mediante recursos de revisión, los cuales seguramente serán atraídos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que sienta el precedente mediante el que serán resueltos los demás Amparos pendientes de resolución, sin embargo la sentencia emitida, se insiste es extraoficial.

En el caso de la contribuyente Colegio Francés Hidalgo de Aguascalientes, S.C., no le ha sido notificada ninguna resolución o ejecutoria al respecto, por lo que sigue esperando el resultado de la impugnación, para en su caso esperar el resultado de la decisión que tome la Suprema Corte de Justicia de la Nación, máximo Tribunal del Poder Judicial de la Federación.

Así, una vez analizados los efectos legales que produce la implantación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dentro del panorama legal que el Derecho Fiscal Impone en nuestro país, ubicándolo dentro de la materia impositiva, considerando los principios en los que se desenvuelve las contribuciones, y las limitaciones Constitucionales que sujetan el ejercicio del Poder Público podemos sostener que resulta desacertado e inconstitucional que el Estado haya dejado de considerar deducibles los gastos por concepto de sueldo y salarios, así como las aportaciones de seguridad social para efecto de calcular el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Consideramos que nuestro país necesita urgentemente una simplificación en materia Tributaria, en la que posiblemente los impuestos planos con tasas bajas y una fácil forma de cálculo hagan posible aumentar el número de contribuyentes que aporten para sostener los gastos de la Federación, Estados y Municipios, sin embargo, la creación de nuevos gravámenes complementarios y complejos para tratar de evitar elusión fiscal, evasión e inclusive planeaciones fiscales para evitar las denominadas prácticas indebidas, no parecen ser la mejor opción.

Basta leer la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en sus 228 artículos establecen un verdadero calvario para que los contribuyentes cumplan de manera ágil y simple con sus obligaciones Tributarias, además de las diversas reglas que operan para cada contribuyente, lo que también deriva en la carga de trabajo monumental que tienen las autoridades cuando deciden fiscalizar a los gobernados, y determinar si estos han cumplido de manera correcta en las disposiciones, dependiendo del tipo de contribuyente del que se trate.

Estamos seguros que la intención del Ejecutivo una vez analizados los efectos recaudatorios del Impuesto Empresarial a Tasa Única, decida abrogar la Ley del Impuesto Sobre la Renta y únicamente dejar viva la primera Ley, pues su estructura si le permite allegarse de más recursos, aunque falta observar cuál es el resultado del examen de Constitucionalidad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realice del mismo, derivado de los Amparos que se interpusieron en contra de la referida ley, como fue el caso del Caso Práctico aquí expuesto.

Nuestro país ha recurrido desde hace mucho tiempo para obtener recursos a una misma clase cautiva que le sostiene económicamente y a los ingresos por concepto de hidrocarburos, sin embargo, estos últimos no son eternos, y tal parece que están llegando a su etapa final, motivo por el que es de imperiosa necesidad hacer la simplificación anhelada, y distribuir las cargas fiscales a toda la población, a fin de que la Nación pueda seguirse desarrollando.

Consideramos que si bien anteriormente los contribuyentes acudían a combatir mediante Amparo Indirecto las modificaciones o creaciones de leyes tributarias con la intención de no pagar o eludir mediante concesiones legales las contribuciones a su cargo, ha sido cambiada, pues la óptica actualmente utilizada es el de lograr que el pago de contribuciones sea en estricto apego a lo establecido en el Marco Constitucional, a fin de que sea adecuado el pago de contribuciones a la capacidad contributiva de cada gobernado.

Así la intención de la contribuyente Colegio Francés Hidalgo de Aguascalientes, S.C., nunca ha sido el de no pagar un Impuesto Empresarial a Tasa Única, sino solamente que la ley reconozca gastos realmente realizados, y que le impactan su costo para poder prestar los servicios educativos, para que así el pago de la contribución sea coincidente con la posibilidad de pago y de contribuir a los gastos del Estado, pues la mecánica establecida en la ley, si bien permite una reducción por crédito fiscal por las erogaciones de sueldos, salarios y aportaciones de

seguridad social, dicho gasto solamente es reconocido en el mes en el que se realicen, no permitiéndose que puedan afectarse a periodos mensuales posteriores su impacto, aún y cuando siguen repercutiendo en la esfera patrimonial de los contribuyentes, por lo que el excedente del gasto, que se equipara a la pérdida fiscal simplemente se extingue.

La conclusión medular que nos arroja la presente investigación es que el Poder Judicial de la Federación debe sentar criterios jurisprudenciales en los que se declare inconstitucional la fracción I, del Artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, criterio que debe seguir de una modificación del Poder Legislativo, a fin de que el artículo 5, fracción I, establezca como deducible para el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los gastos de los contribuyentes por concepto de sueldos, salarios y prestaciones de seguridad social.

Finalmente, debemos concluir que en el campo del derecho, a diferencia de otras disciplinas, no existe la verdad absoluta, en virtud de que las disposiciones jurídicas incluyendo las fiscales están sujetas a interpretación, por lo que el presente trabajo solo constituye una aportación en cuanto a los conocimientos mínimos a considerar para la estructuración de una Demanda de Amparo Indirecto en contra de leyes, exponiéndose en este caso la fracción II, del Artículo 5, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, derivado de una problemática que se le presento a un contribuyente, dedicado a la prestación de servicios educativos.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, ed. Porrúa. Mexico D.F. 1990

Albaña García Quintana. Los impuestos de ordenamiento económico. Hacienda Pública Española, número 71, Madrid, 1981

Arellano Garcia, Carlos. El Juicio de Amparo, 7a ed., México, Porrúa, 2001

Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Decimo quinta Edición, Editorial Themis, México 2000.

Azcárate, Patricio de. Obras de Aristóteles, Moral a Nicómaco - libro quinto, capítulo X, Madrid 1874, tomo 1

Burgoa, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, ed. Porrúa, México 1990.

Burgoa, Ignacio. El Juicio de Amparo, Ed. Porrúa, Trigésimo octava Edición, México 2001.

Burgoa, Ignacio. Las garantías individuales, 16ª edición, ed. Porrúa, México 1989.

Carrasco Iriarte, Hugo. Amparo en Materia Fiscal, Ed. Oxford, Primera Edición

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal, México : IURE, 2007 , 6a ed., 343.04 C37f 2007 21.

Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I, ed. Iure, México, 2002

Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal II, ed. Iure, México., 2002

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Segunda Edición, Tomo 2, México 2002.

Carrillo Petraca. Los fines extrafiscales de los impuestos y el principio de la Constitución Mexicana, Revista Jurídica Veracruzana, Tomo XXII, número 1, 1971.

Casado Ollero. Los fines no fiscales de los tributos, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Número 213, Madrid 1991

Chávez Castillo, Raúl. Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México 2004.

Coello Cetina, Rafael. El Amparo contra leyes tributarias autoaplicativas, Ed. Porrúa, Primera Edición. México 2003.

Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas. Financiamiento del gasto público, Ed. Trillas, México, 1988

De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, México D.F. 1992

E. Hall, Robert y Robuska, Alvin. The Flax Tax, Universidad Oxford, U.S.A. 2004

Fernández de Velasco. Principios jurídicos y sociales de las últimas constituciones europeas y americanas, Biblioteca Cirse

Flores Zavala Ernesto. Elementos de finanzas públicas Mexicanas, ed. Porrúa, México 1977

Gabino Fraga. Derecho Administrativo, Revisada y Actualizada por Manuel Fraga, Vigésimo Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1988.

Gaffuri. L'attitudine alla Contribuzione, Giuffré, Milano, 1969

Garavaglia, Juan Carlos y Grosso, Juan Carlos. Las alcabalas novohispanas (1776-1821), México, Archivo General de la Nación/Banca Cremi, 1987

García Bueno, Marco Cesar. El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002

Griziotti, I principi delle Entrate Extra-Fiscali, Rivisti di Diritto Finanziario, 1951, Volumen I, Parte I.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1995.

Islas Montes, Roberto. Una introducción a la Hermenéutica Fiscal, Editorial Porrúa, México 2007

Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Tercera Edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina 2001.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Novena Edición, Editorial Thomson Learning, México 2004.

John J. Te Paske en colaboración con José y Mari Luz Hernández Palomo. La Real Hacienda de Nueva España, la Real Caja de México, 1576-1816. México,

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

D.F.: Instituto Nacional de Antropología e Historia, SEP, Departamento de Investigaciones Históricas, Seminario de Historia Económica, 1976.

Lasarte, Funcionalidad del sistema Fiscal y exigencia de cambio, Civitas, Revista Española, número 37, 1983.

Margain Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario mexicano, 12ª Edición, ed. Porrúa, México 1996.

Nava Negrete, Derecho Procesal Administrativo, Editorial Porrúa, México 1959

Pluguiese, Mario. Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica. México, 1939.

Polo Bernal, Efraín. Breviario de Garantías Constitucionales, Editorial Porrúa, México 1993.

Rodriguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Harla : Oxford University Press, (reimpr. 2004)

Rousseau Jean Jacques. El Contrato Social, Ediciones Libuk, México, 2008

Ruiz Torres, Humberto Enrique. Diccionario del Juicio de Amparo, México, Oxford University Press, 2004

Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho Financiero I, vol 2º, Universidad de Madrid, 1974

Serra Rojas Andre, Derecho Administrativo, 10ª edición, ed. Porrúa, México 1994.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Colección de Figuras Constitucionales, Las Pruebas en la Controversia Constitucional y en la Acción de Inconstitucionalidad, Primera Edición

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Colección de Figura Constitucionales, La Audiencia Constitucional en el Amparo, Primera Edición

Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 27ª Edición, Editorial Porrúa, México 1993,

Torres Salinas, Aldo. Contabilidad de costos análisis para la toma de decisiones, Mc.Graw Hill, primera edición, México 1996.

Vaquera García. Enfiscalidad y medio ambiente, Lex nova, Valladolid, 1999

Yañez Ruiz, Manuel. El problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, México, 1958.

OTRAS FUENTES

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Página electrónica del Honorable Congreso de la Unión, www.cddhcu.gob.mx

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.

LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO,
Ediciones Fiscales ISEF, México, 2008.

LEY DE AMPARO, Editorial Sista, 2008

http://www.senado.gob.mx/comisiones/LX/hacienda/content/reu_trabajo/docs/presentacion_4julio2007_1.pdf

<http://nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar.php?type=2&id=857>

http://www.anfe.or.cr/flat_tax.htm

<http://www.irs.gov/espanol/article/0,,id=127751,00.html>

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2007/sep/20070912-E.html>

<http://www.senado.gob.mx/gace.php?sesion=2007/09/14/1&documento=105>