

21
2 eje.

308909



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNAM

**"INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO
SOBRE RADICACION"**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA EL ALUMNO

JEAN PAUL FARAH CHAJIN

DIRECTOR DE TESIS:

LIC. MANUEL SAINZ ORANTES

MEXICO, D. F.

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres,
por su apoyo y
cariño.

A mi Abuela Teresa,
por su cariño.

A la memoria de mis abuelos y abuela:
Jose A. Farah,
Manuel Chajín, y
Graciela Nasser.

A mis hermanos:
José Manuel,
Héctor, y
Arlette, por su
apoyo.

A mis tíos y primos.

A mis amigos, por su
incondicional apoyo.

El reconocimiento a la memoria de
mi buen amigo Alejandro Palma Carro.

A los miembros de Ritch, Heather y Mueller, S.C.,
Chev ez y Sainz, S.C. y Basham, Ringe y Correa, S.C.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	I
CAPITULO I. LOS IMPUESTOS	
I.1. Generalidades.	1
I.2. Definición Legal.	1
I.3. Definición Doctrinal.	11
I.4. Clasificación.	15
a) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.	16
b) Impuestos Reales e Impuestos Personales.	19
c) Impuestos Generales y Especiales.	20
d) Impuestos Especificos y Ad-Valorem.	20
e) Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.	21
I.5. Elementos.	21
a) Hecho Generador.	22
b) Sujetos.	24
b.1.) Sujeto Activo.	24
b.2.) Sujeto Pasivo.	25
b.3.) Responsables Solidarios.	26
c) Materia Imponible.	28
d) Base Gravable.	28
e) Tasa.	29
e.1.) Tasa Fija.	30
e.2.) Tasa Variable o Porcentual.	30
f) Determinación.	31
g) Pago y Otras Formas de Extinción.	36
h) Exención.	40

**CAPITULO II. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA
TRIBUTARIA**

II.1.	La Materia Tributaria y las Garantías Individuales.	42
II.2.	Artículos 14 y 16 Constitucionales.	45
	a) Leyes y Actos Retroactivos.	45
	b) Garantía de Audiencia.	47
	c) Garantía de la Legalidad.	48
II.3.	La Garantía de Legalidad del artículo 31, Fracción IV de la Constitución Federal.	50
II.4.	Criterios Jurisprudenciales.	55
	a) Retroactividad.	55
	b) Audiencia.	69
	c) Legalidad.	74
	d) Equidad en los Gravámenes.	76
	e) Proporcionalidad Tributaria.	77
	f) Incompetencia de las Autoridades Fiscales.	77
	g) Carencia de Fundamento y Motivación de los Actos de Autoridad.	79
II.5.	Los Remedios Contra Violaciones de Garantías.	82
	a) Tribunales de la Federación.	82
	b) Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales.	83
	c) Juicio de Amparo Indirecto o Bi-instancial.	83
	c.1.) La Suspensión del Acto Reclamado en el Amparo Indirecto o Bi-instancial en Materia Fiscal.	87
	d) Juicio de Amparo Directo o Uni-instancial.	88
	d.1.) La Suspensión del Acto Reclamado en el Juicio de Amparo Directo o Uni-instancial en Materia Fiscal.	89
	e) Recurso de Revisión.	90

**CAPITULO III. INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE
RADICACION.**

III.1. Antecedentes.	93
III.2. Violación a las Garantías de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Consagradas en el Artículo 31, Fracción IV Constitucional.	101
a) Violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.	102
b) Violación a la Garantía de Equidad Tributaria.	108
c) Violación a la Garantía de Legalidad Tributaria.	122
III.3 Violación a las Garantías de Legalidad y Seguridad Jurídica contenida en los Artículos 14 y 16 Constitucionales.	137

**CAPITULO IV. CRITERIOS JUDICIALES Y REFORMAS A LA LEY DE
HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MEXICO.**

IV.1. Criterios Judiciales.	149
IV.2. Reformas.	170
a) Violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.	178
b) Violación a la Garantía de Equidad Tributaria.	182
CONCLUSIONES.	196
BIBLIOGRAFIA.	202

I N T R O D U C C I O N

El Estado para estar en posibilidad de prestar los servicios públicos que la comunidad le demanda, requiere de recursos económicos.

A lo largo de la historia, el Estado se ha constituido en autoridad recaudadora con el fin de obtener los recursos económicos requeridos para satisfacer los servicios que como Estado se encuentra obligado a prestar a los particulares.

En este orden de ideas, podemos comenzar por mencionar que en el régimen legal Mexicano la facultad impositiva del Estado y la obligación de los particulares a contribuir al gasto público, se encuentra contemplada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La obligación de los particulares a contribuir al gasto público debe guardar ciertos parámetros. De tal manera, dicho precepto constitucional establece los requisitos y premisas que el Estado debe respetar en la imposición de cualquier tributo.

En el presente trabajo se pretende demostrar cómo el Estado en el ejercicio de sus facultades legislativas,

como es el establecimiento del Impuesto sobre Radicación en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México vigente a partir del 1° de enero de 1993 y reformado para el ejercicio de 1994, viola las disposiciones y principios fundamentales que todo gravamen debe guardar.

Con el establecimiento del Impuesto sobre Radicación se advierte la creciente práctica de establecer contribuciones que resultan inconstitucionales.

En el primer capítulo de esta tesis adentraremos al lector a los conceptos generales y elementos que integran los impuestos, señalando principios y definiciones doctrinales y legales.

En el segundo capítulo nos referiremos a los principios y garantías constitucionales que deben guardar los tributos, así como a ciertas jurisprudencias y criterios de la Suprema Corte de Justicia y Tribunales Federales, en relación con los Impuestos, toda vez que el Impuesto referido contraviene dichos principios constitucionales.

Dentro del tercer capítulo se realiza un análisis legal del Impuesto Sobre Radicación en su versión original para el ejercicio fiscal de 1993, señalando los conceptos violatorios a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria que todo impuesto debe contener.

En el cuarto capítulo se analizan los criterios judiciales emitidos por diversos Tribunales Federales, así como las reformas para el ejercicio fiscal de 1994 y sus subsecuentes violaciones de garantías.

Por último en la presente tesis se concluye la inconstitucionalidad de dicho impuesto, proponiendo la protección de la Justicia Federal al particular que la demande, en virtud de lesionar las garantías individuales contempladas en nuestra carta magna.

CAPITULO I

LOS IMPUESTOS

I.1 Generalidades.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El presente trabajo solo pretende estudiar los impuestos, por lo que en lo sucesivo este será nuestro tema de estudio, sin que por ello se niegue la importancia dentro del ámbito tributario a las demás contribuciones.

Es por esta razón y con el fin de lograr un mejor entendimiento de la materia de nuestro estudio que a continuación pasaremos a hacer un breve análisis de este tipo de contribuciones, detallando su concepción legal y doctrinal, así como el análisis de sus principales elementos a efecto de que el lector tenga un concepto claro y preciso de los impuestos.

I.2 Definición Legal.

1. En un primer término, podemos comenzar por mencionar la definición de Impuesto contenida en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación del 30 de

diciembre de 1966, en vigor hasta el 30 de septiembre de 1982, el cual establecía:

"ARTICULO 2°. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Por nuestra parte consideramos que dicha definición era lo suficientemente adecuada para realizar un análisis detallado del concepto que nos ocupa, a través de los siguientes elementos:

a) El Impuesto es una prestación, esto es, el particular debe enterarlo sin recibir contraprestación directa a cambio.

b) La prestación o cargo de los particulares puede ser cubierta en dinero o en especie.

c) El impuesto debe ser establecido siempre mediante una ley. Esto constituye el principio de legalidad, al cual haremos referencia posteriormente en el presente trabajo.

d) Las leyes impositivas deben ser de aplicación general; esto es, todas las personas que se coloquen dentro

del supuesto normativo que la propia ley consigna como hecho generador del tributo tendrán el carácter de contribuyente.

e) El principio de obligatoriedad consiste en que una vez que el gobernado se coloca en el supuesto de causación que la norma establece, queda obligado a pagar el impuesto respectivo, como consecuencia lógica del carácter público y de interés colectivo que las normas fiscales poseen, quedando el Estado facultado, ante el incumplimiento de las leyes impositivas, de ejercitar las facultades coercitivas que la propia ley le otorga para forzar su cumplimiento.

f) Los impuestos pueden estar a cargo, tanto de personas físicas, como de personas morales; esto es, en general será sujeto pasivo de la relación jurídica impositiva toda aquella persona o ente que se coloque en el supuesto normativo o hecho generador que la ley establece.

g) Como último elemento encontramos la necesaria vinculación que debe existir entre los impuestos y los gastos públicos. Este elemento es fundamental dentro del concepto en estudio toda vez que constituya el fin de toda institución impositiva y la única justificación que podemos encontrar para el cobro de impuestos por parte del Estado.

A nuestro criterio dicha definición contenía elementos suficientes para crear en los particulares la suficiente comprensión y seguridad de lo que es un Impuesto. Sin embargo, como se hace notar en el presente trabajo dicho precepto fue reformado para quedar en los términos que a continuación se exponen.

2. Una vez analizado el antecedente de la definición vigente podemos proceder a la conceptualización que hace el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2° Fracción I, en el cual señala:

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

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

Del análisis de la disposición legal transcrita, no obstante que contiene elementos de la definición legal que le antecede, cabe señalar lo siguiente:

a) En primer lugar es indispensable que el impuesto se encuentre establecido en una Ley. Esta obligación constituye el principio de legalidad.

Este primer precepto tiene su origen en lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir para sufragar los gastos públicos de la federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De esto último se desprende la obligación de que los impuestos se establezcan en Ley.

Al respecto el licenciado Ernesto Flores Zavala afirma, en relación al principio de legalidad propuesto, que:

"La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del

impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante" (1).

Como complemento de lo anterior, únicamente cabe señalar que la existencia de dicho principio de legalidad constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular.

b) La obligación de pagar los impuestos es a cargo de personas físicas y morales.

En el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación se establece quienes pueden ser sujetos pasivos en la relación tributaria:

i) Las personas físicas.

(1) FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas. 73a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1984, Pág. 202.

ii) Las personas morales, tanto de derecho privado como de derecho público sean nacionales o extranjeras.

iii) Agrupaciones o entes que sin tener personalidad jurídica propia constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros.

iv) Los poderes federales y sus dependencias.

v) Las entidades federativas.

vi) Los municipios.

vii) Los Estados Extranjeros, cuando en ellos el Estado mexicano sea sujeto de las obligaciones fiscales.

Cabe señalar que la definición de impuesto establecida en el Código Fiscal de la Federación vigente, es una definición pobre, es decir no es una definición completa, clara y precisa, de la cual se puedan señalar las características esenciales de los impuestos a fin de que se puedan distinguir de las demás contribuciones.

Efectivamente, dicha disposición realiza una definición por exclusión, pues lejos de precisar y señalar en

forma clara lo que debe de entenderse por impuestos, se limita a señalar, que deben estar establecidos en Ley, y que existe una obligación a cargo de quienes se ubiquen en el supuesto contenido en la misma. Estas características son aplicables en general para todas las contribuciones, por lo que el único elemento distintivo en la definición de Impuesto, es el señalar que son aquellos que no se ubiquen dentro de las demás fracciones del precepto en estudio, lo cual a nuestro parecer, ni doctrinal, ni legalmente puede constituir un precepto claro y preciso.

El maestro Arrijoja, realiza una crítica de la definición en estudio al definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

"Pensamos que si este concepto se compara con la definición que analizamos en el subtema precedente (se refiere al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982) basada en lo que disponía el código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, resultará fácil advertir que el concepto que de impuestos nos da el código en vigor se encuentra pletórico de deficiencias, pues olvida hacer referencias a varios de los elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

1.- Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

2.- Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

3.- Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben de regir todo tipo de contribuciones.

4.- Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Por todas estas razones pensamos que esta definición parece haber privado sobre la lógica y rigurosa terminología de los verdaderos juristas. De ahí que concluyamos de manera terminante, que esta definición es totalmente inadecuada para explicar lo que dentro del contexto jurídico-constitucional del Derecho Fiscal, debe entenderse por impuestos" (2).

Aunado a lo anterior y como complemento de la opinión del maestro Arrijoja, estimo que es un error el no

(2) ARRIJOJA VIZCARRO, Adolfo. Derecho Fiscal, 6a. Ed., Editorial Themis, México, 1988, Pág. 241.

establecer los principios a que deben ajustarse los impuestos para ser justos y en nuestro país apegados a la Constitución, es decir, omite especificar que todo impuesto debe ser proporcional, equitativo y general.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos indispensable que la fracción I del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en vigor, sea reformada, señalando y conteniendo los requisitos legales inherentes, así como que permita a los contribuyentes tener una mayor comprensión del concepto y alcance legal de los impuestos, creando en los mismos una mayor seguridad jurídica.

3. En virtud de que el presente trabajo está dirigido al análisis de un impuesto local a continuación transcribimos la definición legal que al efecto establece el Código Fiscal del Estado de México:

"ARTICULO 4. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el poder público fija unilateralmente y con carácter obligatorio para cubrir el gasto público, a todos aquellos sujetos cuya situación coincida con lo que la ley señale como hecho generador de un crédito fiscal."

Como se puede observar la definición transcrita, es prácticamente igual, a la definición del Código Fiscal de la Federación de 1982.

Sin embargo este precepto amplía el concepto de que serán sujetos del impuesto aquellos sujetos que se ubiquen en el hecho generador establecido en la ley.

A nuestro criterio, consideramos dicho precepto atinado en virtud de crear una mayor certeza y seguridad jurídica a los particulares.

I.3 Definición Doctrinal.

Los principales tratadistas doctrinales han definido los impuestos de la siguiente manera:

Eherberg define al impuesto en los siguientes términos: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que los mismos reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuenta determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas" (2).

(2) EHERBERG-BOESLER. Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., Pág. 36.

Vitti de Marco dice: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales" (4).

El tratadista Raúl Rodríguez Lobato señala: "Por nuestra parte consideramos que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato" (5).

El maestro tratadista Sergio F. de la Garza, en su obra *Derecho Financiero Mexicano*, define a los impuestos de la siguiente manera:

"El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho, una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos" (6).

(4) VITTI DE MARCO, Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., Pág. 36.

(5) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2a. Ed., Editorial Haria, México, 1987, Pág. 61.

(6) DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 14a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1988, Pág. 386.

Desde mi punto de vista esta definición clarifica la distinción entre los impuestos y demás contribuciones, al señalar que la prestación a cargo del sujeto pasivo, no es debida a una prestación directa por parte del Estado, lo cual sí sucede en los derechos.

El maestro Andrés Serra Rojas define al impuesto de la siguiente manera:

"El impuesto es una obligación unilateral de derecho público, sin contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado" (7).

Esta definición aunque no la considero una definición completa, cabe señalar que es muy clara en cuanto indica la facultad unilateral del Estado de imponer la obligación a cargo de sus gobernados.

El maestro Gastón Jéze a modo de definición cita una serie de características del impuesto:

"1. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.

(7) SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. 13a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1988, Pág. 78.

2. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

3. El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4. Se establece según reglas fijas.

5. Se destina a gastos de interés general.

6. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos formen parte de una comunidad política organizada" (8).

Por último citaremos la definición señalada por el maestro Adolfo Arrijoja Vizcaíno:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos." (9).

De las definiciones antes citadas cabe señalar dos conceptos de relevancia:

(8) JÉZE, Gaston. *Les principales conceptions du Droit Administratif*. Rev. de Der. Pul. et de la Science Politique, 1930, Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., Pág. 38.

(9) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 241.

En primer lugar, la proporción entre la capacidad contributiva o económica de los particulares y el monto de su obligación a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, siendo este un principio que la doctrina ha señalado como fundamental dentro del concepto de justicia impositiva.

En segundo lugar, los doctrinarios han coincidido en que esta captación de recursos a través de la recaudación de impuestos debe ser destinada a la satisfacción de necesidades de interés colectivo o a la prestación de servicios públicos de carácter general, lo cual no se refleja para el causante en la recepción inmediata y directa de una contraprestación, sino en la medida en que como miembro de la comunidad se ve beneficiado por los servicios públicos prestados por el Estado.

Así lo expuesto, consideramos que la doctrina ha logrado abarcar los elementos fundamentales del concepto de impuesto, con lo cual se puede denotar un gran avance a fin de adentrarnos en la materia de nuestro estudio.

I.4 Clasificación.

Una vez analizado y estudiado el concepto de impuesto es importante entender la clasificación de los mismos a fin de poder diferenciarlos para, en su caso,

comprender de qué manera el legislador debe gravar el patrimonio de los particulares.

En este sentido a continuación, realizaremos un breve análisis de las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado respecto de los impuestos.

a) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Existen dos criterios para distinguirlos. Un criterio basado en la repercusión de los impuestos y el otro conocido como criterio administrativo.

En relación con el primer criterio, los impuestos directos son aquellos en los que lo que el legislador pretende es suprimir todo intermediario entre el pagador y el fisco, no permitiendo el traslado del impuesto a un tercero, de tal manera que el sujeto obligado al pago es el mismo sujeto pasivo, esto es, este tipo de impuesto es un impuesto no repercutible.

Esta teoría ha sido criticada a últimas fechas, según lo dice el maestro Margáin Manatou por la corriente moderna respaldada por tratadistas de la talla de Einaudi, Somers, Hugh Dalton, Giannini, etc., quienes estiman que es erróneo afirmar que los impuestos directos no sean repercutibles, que aún cuando la ley establezca que no puede

ser trasladado por el contribuyente, este tendrá un impacto en los precios o condiciones de su actividad económica, que repercute en personas con las cuales contrata.

Por lo anterior, y según la opinión de los tratadistas anteriormente citados, se debe considerar que todos los impuestos pueden ser repercutidos por el contribuyente y que por lo tanto lo correcto es considerar los impuestos directos como aquellos que tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos del capital o del trabajo.

Desde el punto de vista del criterio administrativo, los impuestos directos son "los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes" (10).

Desde este punto de vista, se interpreta que los impuestos directos son aquellos que gravan de manera inevitable el capital o la renta de quien los paga, es decir, se identifica pagador con sujeto pasivo, y no son susceptibles de trasladarse a terceras personas. Sin embargo, como ya se mencionó anteriormente congeniamos con la opinión de los tratadistas citados, en cuanto a considerar a

(10) RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit., Pág. 69.

los impuestos directos como susceptibles de traslado, en virtud de que basta que la persona afecte su economía directamente, ya sea con una alza en sus precios o rentas para que, de esta manera, recaigan o incidan dichos impuestos en otras personas.

Por lo que respecta a los impuestos indirectos, la teoría de la repercusión señala que estos son aquellos cuya carga se establece a un determinado contribuyente en el entendido de que éste trasladará el impuesto a un tercero quien observará la carga real del impuesto, es decir, la afectación económica no afecta la economía del contribuyente sino que existe un tercero que soportará la carga en la relación tributaria, un ejemplo claro de este tipo de impuestos es el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

En lo que se refiere al punto de vista administrativo, los impuestos indirectos "son aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de los contribuyentes" ⁽¹¹⁾.

En este sentido, estos impuestos pueden llegar a considerarse injustos, ya que como se puede observar, esta afectando los gastos efectuados por terceros sin atender su capacidad económica, sin considerar que en la mayoría de los

(11) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit., Pág. 68.

casos, el tercero se ve en la necesidad de efectuarlos, sin que ello refleje su situación o capacidad contributiva.

Como se puede observar la existencia de los dos criterios mencionados, así como la natural dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, han creado ciertas confusiones entre los autores y tratadistas de distintos países.

b) Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los impuestos reales son aquellos que gravan la titularidad de un derecho real por parte de los contribuyentes; es decir, sobre la cosa objeto del gravamen, prescindiendo de las características personales del contribuyente, un ejemplo claro de este impuesto es el Impuesto Predial.

Los impuestos personales, por el contrario, son aquellos que se establecen en atención a la persona, esto es, es aquel impuesto que grava los ingresos, ganancias o utilidades devengados en favor de los contribuyentes en virtud de las actividades productivas que realicen, sin importar los bienes o las cosas que posean, como es el Impuesto sobre la Renta.

c) Impuestos Generales y Especiales.

"Se afirma que por tributos generales entendemos aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica. Como ejemplos de los primeros podemos citar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, y como ejemplos del segundo el impuesto sobre adquisición de inmuebles" (12).

d) Impuestos Específicos y Ad-valorem.

El impuesto específico es aquel cuya determinación en cantidad líquida atiende al peso, medida, volumen, calidad o cantidad del bien u objeto gravado, es decir el gravamen se da en virtud de las características o cualidades intrínsecas del objeto.

Por su parte, el impuesto Ad-valorem es aquel que únicamente atiende al valor o precio del bien u objeto gravado, es decir el gravamen se da en virtud del concepto económico de valor con independencia de las demás características del objeto.

(12) ARRIQJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 420.

En este sentido el maestro Margáin Manautou considera que el impuesto Ad-valorem es el mas justo de los impuestos indirectos por atender al precio del producto, ya que quien adquiera un producto mas caro, pagará más impuesto (13).

e) Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto" (14).

Por su parte, a contrario sensu, los impuestos extrafiscales serán los que se establecen con el objetivo de proporcionar una finalidad de carácter social o económica y no con el ánimo directo de generar ingresos para el Estado.

I.5 Elementos.

Como último punto del presente capítulo pasaremos al estudio de los distintos elementos que configuran la relación jurídico-tributaria. Dichos elementos pueden ser encontrados y distinguidos en toda ley que establezca algún

(13) MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8a. Ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983, Pág. 90.

(14) *Ibidem*, Pág. 87.

impuesto a cargo de los particulares, sin que esto signifique que todos ellos son esenciales a la institución impositiva.

a) Hecho Generador.

La obligación impositiva, es una obligación que nace de un mandato constitucional, que debe ser ex-lege, es decir, derivada de una ley tanto formal como material.

La fuente de la obligación impositiva es entonces la ley, sin embargo, no basta su existencia para el conocimiento de la obligación tributaria, sino que es menester que surja el hecho o presupuesto que el legislador señala como fundamento o motivo de la misma.

Este hecho o presupuesto recibe en la doctrina el nombre de hecho generador.

El maestro De Araujo Falcaó nos establece que el hecho generador es:

"El hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo" (18).

(18) DE ARAUJO FALCAÓ, Amilcar. *El hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964, Pág. 2.

De esta definición podemos desprender los siguientes elementos del hecho generador:

(i) Debe estar previsto en una ley.

(ii) El hecho generador es un hecho económico de relevancia jurídica para el derecho tributario.

El hecho generador constituye para el derecho fiscal un indicador de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, es el punto de referencia para que el legislador determine la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

(iii) El hecho imponible constituye el punto de partida o el nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación jurídico-tributaria surge en el momento mismo en el que el contribuyente realiza el hecho generador del impuesto, quedando el entero de la contribución, sujeta a su determinación.

Además, el hecho generador constituye el elemento esencial de la relación jurídica-tributaria. En tal virtud, el estudio de esta relación se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del

delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material". (16)

En consecuencia, a partir del hecho generador deben explicarse los demás elementos de la relación jurídico-tributaria.

b) Sujetos.

En la relación jurídico-tributaria intervienen dos clases de sujetos, el activo y el pasivo, pudiendo existir una tercer clase de sujeto obligado solidaria o subsidiariamente al sujeto principal.

b.1.) Sujeto Activo.

El sujeto activo en la relación jurídico-tributaria es el Estado, como institución suprema de la organización social de cualquier comunidad política moderna.

La soberanía tributaria del Estado tiene dos consecuencias o manifestaciones, la primera es la facultad que tiene el Estado para establecer tributos a través de leyes y la segunda es la facultad recaudadora de los tributos causados por los particulares.

(16) JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Edición de la Revista de Jurisprudencia, Argentina, Buenos Aires, 1943, Pág. 68.

En tal virtud, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria será aquella entidad que se encuentre facultada por ley para recaudar impuestos conforme a la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, dichas entidades pueden ser la Federación, Entidades Federativas, Municipios y algunos organismos descentralizados de seguridad social.

b.2.) Sujeto Pasivo.

Para el Maestro Faya Viesca el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es:

"Aquella persona física o moral a la que la Ley Fiscal imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal" (17).

Por su parte, el Maestro brasileño Dino Jarach nos establece que el sujeto pasivo principal de un impuesto es:

"El sujeto obligado en virtud d la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la Ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza" (18).

(17) FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*. 2a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1986, Págs. 137 y 138.

(18) JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2a. Ed., Editorial Abeudo-Perrot, Buenos Aires, 1969, Pág. 240.

Por nuestra parte, diremos que el sujeto pasivo directo de una relación jurídica impositiva será aquella persona física o moral, o cualquier otro ente con patrimonio propio, que realice los hechos idóneos para encuadrar el supuesto jurídico que la ley establece como generador del impuesto.

Sin embargo, la Ley puede establecer que otros sujetos que por su especial vinculación jurídica con el sujeto pasivo principal o que por razón de las funciones que desempeñan se encuentran directamente relacionados con él, queden obligados de modo solidario o subsidiario al cumplimiento de una prestación fiscal. A estos sujetos los denominaremos en su conjunto como responsables solidarios y los analizaremos en el inciso siguiente.

b.3.) Responsables Solidarios.

Dentro de este tema agrupamos a aquellos sujetos que junto con el sujeto pasivo principal quedan obligados a enterar una determinada prestación fiscal, en virtud de que la ley los hace corresponsales del pago de la contribución, bien sea por su relación con el sujeto pasivo principal o en consecuencia de las funciones que desempeñan.

Los responsables solidarios pueden ser a su vez:

(i) Sujeto Pasivo Obligado Solidario. Es aquella persona que adquiere, concomitantemente con el sujeto pasivo, la obligación de cubrir el tributo, quedando a elección del fisco a quien exigirá el pago del gravamen.

(ii) Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución. Es aquella persona que se encuentra legalmente autorizada para gestionar, aprobar o dar fe respecto del acto o hecho que es generador del gravamen y al que la Ley hace responsable de su pago en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, bajo determinadas circunstancias.

En ambos supuestos, es indispensable que la ley tributaria los señale expresamente como obligados a la prestación fiscal, pues si nada dijera al respecto, a diferencia de sujeto pasivo directo, no podría desprenderse de una simple interpretación su responsabilidad al pago del impuesto.

Asimismo, cabe señalar que en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente, se hace una descripción detallada de los obligados solidarios en la relación jurídico-tributaria, los cuales tienen las características mencionadas ya sea para el sujeto pasivo obligado solidario o el sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.

c) Materia Imponible.

Para el licenciado Sergio Francisco de la Garza la materia imponible es:

"El elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital" ⁽¹⁸⁾.

d) Base Gravable.

El Licenciado Flores Zavala nos expone que la base del impuesto es:

"La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto" ⁽²⁰⁾.

La base de cálculo del impuesto debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, por la que se pueda establecer una cuantificación exacta de la capacidad contributiva que éste supone en aquél que se coloca en la hipótesis normativa prevista por la Ley.

No podemos asimilar el concepto de base gravable con el hecho generador o con la materia imponible, pues

(18) DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 13a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1987, Pág. 417.

(20) FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., Pág. 108.

constituyen cada uno en lo particular elementos diferenciables perfectamente uno del otro. En efecto, en tanto el hecho generador es un hecho jurídico realizado por el causante, la materia imponible es la manifestación material o económica de ese hecho.

La base del impuesto es la valorización o cuantificación de la materia imponible, como indicativo de la capacidad económica o contributiva del propio sujeto pasivo.

En conclusión, la base gravable del impuesto es la valoración de la manifestación objetiva de la capacidad contributiva, sobre la que debe referirse o aplicarse el tributo o contribución establecido por el legislador.

e) Tasa.

Por tasa del impuesto debemos entender en forma genérica los elementos de los tributos variables que se aplica a la base imponible para determinar en cantidad líquida el impuesto a pagar.

Encontramos diversos tipos de tasas que pueden ser utilizadas por el legislador, para establecer la porción de la base gravable que en virtud de la realización del hecho generador se adeuda al Estado como contribución, mismas que pasamos a analizar a continuación.

e.1.) Tasa fija.

Este tipo de tasa se aplica sobre la materia imponible considerada en su magnitud, sin que sea necesario determinar el valor monetario de la base imponible.

e.2.) Tasa variable o porcentual.

Es aquella que se aplica porcentualmente al valor económico del hecho imponible, es decir, sobre la base gravable.

A su vez la tasa variable o porcentual puede ser proporcional, progresiva o regresiva.

Proporcional será aquella que permanece constante al variar la base gravable, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta proporcionalmente al aumentar la base imponible.

Progresiva es aquella en la que se incrementa el porcentaje gravado en tanto aumenta la base gravable, de tal suerte que a los aumentos de la base corresponden aumentos en el porcentaje que se grava de la misma.

A su vez, será regresiva cuando la tasa disminuya inversamente proporcional al aumento de valor de la base gravable, es decir, a mayor base gravable, menor será el porcentaje que queda gravado d la misma.

Este tipo de tasas no es aplicables a los impuestos pues gravaría más a quien menos tiene, haciendo al impuesto desproporcional, sin embargo, puede ser perfectamente aplicable a los derechos.

f) Determinación.

Para el tratadista Giuliani Fourunge, la determinación es:

"El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la media de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (21).

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha establecido:

"Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al

(21) GIULIANI FOURUNGE, Carlos. Derecho Financiero. 3a. Ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984, Pág. 238.

señalamiento en la Ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la Ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la federación de 1967 también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa fiscal en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece

el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir en nuestro sistema jurídico a la llamada visita domiciliaria.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1983, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Tercera Parte, Pág. 42."

Por nuestra parte, diremos que la determinación es el acto o conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo, por las autoridades recaudadoras o por un tercero, por los que se constata la realización del hecho generador, se valoriza la base imponible y se aplica la tasa, cuantificándose así el adeudo fiscal en cantidad cierta.

La ley puede establecer que la determinación de un impuesto sea hecha por cualquiera de los siguientes sujetos:

(i) Por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario de la obligación fiscal. En este supuesto, la ley establece que la determinación del gravamen debe ser realizada por el propio deudor fiscal, es decir, es el propio contribuyente, o bien por aquella persona que en

virtud de las funciones que realiza queda obligado en forma solidaria con él.

Esta forma de determinación es denominada por la doctrina como autodeterminación o autoimposición.

(ii) Por la autoridad administrativa tributaria. En ocasiones, la Ley establece que la determinación de la contribución sea hecha por la propia autoridad hacendaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo, pero también en ocasiones sin colaboración alguna. Bajo este supuesto, la actividad del fisco consiste en determinar la existencia del hecho generador, su atribución al sujeto pasivo, la cuantificación de la base gravable y finalmente la fijación en cantidad líquida de la obligación contributiva.

(iii) Por combinación del causante y la autoridad. En ocasiones la determinación del impuesto se realiza en una parte por el propio particular y en otra por la autoridad hacendaria.

Por otra parte, podemos distinguir tres clases de determinación según la base conforme a la cual se realice. En este orden de ideas, la determinación puede ser:

(i) Con base cierta: Es aquella que se ejecuta por el sujeto Pasivo o por la administración hacendaria con

el conocimiento cierto del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos.

(ii) Con base presunta: Es cuando se determina la base gravable del impuesto mediante presunciones que la propia Ley establece. Generalmente este tipo de determinación queda a cargo de la autoridad y solo excepcionalmente la Ley establece que el particular se autodetermine de este modo.

(iii) Con base estimativa: Es aquella en la que la autoridad hacendaria, realiza la estimación de la dimensión económica del hecho generador a través de los elementos que se pueda allegar, bien sea del propio contribuyente o de terceros, sin que por esto pueda actuar arbitrariamente sin motivación alguna.

Por último, diremos que en nuestra legislación, según lo previsto por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, la determinación de los tributos se realiza por los propios contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario, conforme a las disposiciones vigentes en la fecha de su causación; pero aplicando los normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, es decir, en nuestro régimen fiscal impera como regla general el sistema de autodeterminación.

g) Pago y otras Formas de Extinción.

La obligación impositiva se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación tributaria o cuando la Ley extingue o autoriza a extinguir el crédito fiscal.

Las diversas formas de extinción de las obligaciones fiscales son:

(i) Pago.

El pago es el cumplimiento normal de una obligación. El Código Civil en su artículo 2062 establece que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido. Para las obligaciones de dar, como lo son las tributarias, el pago es la entrega de la cosa o cantidad debida, lo que presupone dentro del derecho fiscal la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, el nacimiento y la determinación de la obligación fiscal.

El pago debe consistir en la entrega de la cantidad de dinero o de otros bienes debida en virtud de la realización del hecho generador.

El pago no podrá realizarse parcialmente salvo que la Ley lo autorice expresamente.

La doctrina fiscal ha establecido que existen las siguientes clases de pago:

1. Pago liso y llano. Es aquel por el cual se enteran correctamente las cantidades adeudadas cumpliéndose adecuada y oportunamente con la obligación tributaria.

2. Pago de lo indebido. Este se presenta cuando el contribuyente paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor a la adeudada.

3. Pago bajo protesta. Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y el cual se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no adeuda total o parcialmente dicho crédito.

4. Pago extemporáneo. Es el que se realiza fuera de los plazos o términos establecidos al efecto por las disposiciones fiscales.

5. Pago de anticipos. Es aquel que cubre al fisco la parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva deba enterar.

El pago debe realizarse ante las oficinas administrativas competentes y dentro de los plazos que establezcan las leyes que fijan el gravamen.

(ii) Prescripción.

La prescripción negativa es la extinción de un derecho de crédito por el mero transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley.

En materia fiscal, la prescripción opera como una forma de extinción de la obligación de los contribuyentes a pagar un tributo previamente causado y determinado, así como una forma de extinguir la obligación del fisco a devolver a los contribuyentes las cantidades que procedan conforme a la Ley.

El Código Fiscal de la Federación, establece que la prescripción opera a los cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cualquier gestión de cobro que se notifique al deudor o por el reconocimiento de éste del crédito a su cargo.

(iii) Caducidad.

La caducidad es la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la Ley. Dentro del derecho fiscal, la caducidad es la extinción de las facultades fiscalizadoras de la autoridad por su no ejercicio dentro del término establecido al efecto por la Ley.

La caducidad no es en realidad una forma de extinción de la obligación tributaria, sino la extinción de las facultades de comprobación, determinación y liquidación de la autoridad, por lo que en este supuesto realmente no se exige el crédito fiscal, sino que caducan las facultades de fiscalización de la autoridad.

En nuestro Derecho el término para la caducidad es de 5 años como regla general.

(iv) Compensación.

El Código Civil para el Distrito Federal en sus artículos 2185 y 2186, establece que la compensación es la extinción por ministerio de la ley de dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor, cuando dos personas reúnen la cantidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Según el Código Fiscal de la Federación, sólo pueden ser compensadas las cantidades que deriven de una misma contribución, salvo cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general que pueden ser compensadas cantidades originadas por contribuciones diversas, previo el cumplimiento de los requisitos previstos al efecto.

(v) Condonación.

Condonación es el perdón o remisión de una deuda otorgada por el acreedor al deudor.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 fracción I, otorga esta facultad al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general, condone o exima total o parcialmente del pago de contribuciones a los causantes de las mismas.

Asimismo, el artículo 74 de dicho Código otorga facultad específica a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar multas.

h) Exención.

En la exención se produce el hecho generador y por tanto se causa el impuesto, sin embargo, éste no es

exigible en virtud de la disposición legal que exime de su pago al causante, en consideración a sus características personales o bien a las cualidades del objeto a gravar.

La exención es entonces una excepción al principio de que habiendo causación, debe exigirse el pago del tributo y no una excepción a las reglas generales de causación del gravamen.

Con lo anterior quedan establecidos de una manera clara lo que se debe entender por impuestos y sus elementos. Ahora bien, en el siguiente capítulo trataremos los elementos y requisitos que conforme a la Constitución deben de guardar los mismos a fin de poder gravar el patrimonio de los particulares sin lesionar sus garantías individuales.

CAPITULO II

LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA

II.1. La Materia Tributaria y las Garantías Individuales.

El hombre es un ser social por naturaleza, por lo que, para satisfacer ciertos requerimientos, busca forzosamente agruparse con seres semejantes a él. Sin embargo, esta comunión entre personas crea a su vez necesidades nuevas, las cuales serán más complejas conforme evoluciona la agrupación humana.

Entre esas necesidades nuevas tenemos la referente a la existencia de una autoridad que regule la convivencia del grupo humano, y se responsabilice de la creación y distribución de funciones tendientes a satisfacer las exigencias de la convivencia social.

Es por ello que se estima lógico que todos los individuos que forman parte de ese agrupamiento deban de contribuir de alguna manera para la subsistencia de la autoridad. Sin embargo, tales aportaciones deben estar reguladas de alguna manera con miras a evitar injusticias.

Por lo tanto, es menester crear un ordenamiento que contenga márgenes dentro de los cuales se realice el cumplimiento de las obligaciones de aportar o tributar, buscando así, tanto la prolongación del grupo social, como de la autoridad encargada de regular su evolución. En estas circunstancias, resulta que en el caso de nuestro país, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual gobernantes y gobernados, debemos enmarcar nuestros actos, incluyendo los relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

La proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando se aboca a establecer contribuciones de cualquier tipo.

La garantía de proporcionalidad radica, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su capacidad económica.

La garantía de equidad tributaria consiste en que las disposiciones legales que establecen contribuciones deben ser dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos.

Adolfo Arrijoja Vizcaino señala que "una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a toda las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece".⁽²²⁾

De lo anterior, se puede concluir que la garantía de equidad tributaria consiste en "tratar igual a los iguales, y desigual a los desiguales".

Finalmente, la garantía de legalidad tributaria se traduce no sólo en que toda contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

(22) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 81.

Así, toda ley que establezca una contribución, ha de contener los elementos que la componen, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época y lugar de pago, entre otros.

Por su importancia en el presente trabajo más adelante se ampliará el concepto de la garantía de legalidad en materia tributaria.

II.2. Artículos 14 y 16 Constitucionales.

Los artículos 14 y 16 constitucionales también establecen garantías individuales aplicables a la materia fiscal, aspecto que abordaremos a continuación.

a) Leyes y actos retroactivos.

La garantía constitucional de irretroactividad se traduce en que ninguna ley o acto de autoridad pueden tener efectos hacia el pasado para lesionar derechos generados, precisamente con anterioridad a la vigencia de la ley o a la expedición del acto de la autoridad.

Sergio Francisco de la Garza señala que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna; he ahí el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás

leyes. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas sino también al Poder Ejecutivo para que no la aplique". (23)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado, respecto de la garantía de irretroactividad, lo siguiente: "En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sustentado hasta a la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cual se establece, en esencia, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales, aquellos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuales no se les puede ya arrebatar". (24)

Según señala nuestro máximo tribunal, los tributos se van generando de momento a momento y, por tanto, si en determinado lapso la ley que contiene la contribución se modifica y establece una tasa mayor, dicho impacto fiscal se produce a partir de la vigencia de la disposición legal reformada y, en consecuencia, no afecta ni lesiona derechos adquiridos en el pasado.

(23) DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit., Pág. 301.

(24) Suprema Corte de Justicia de la Nación, Sala Auxiliar, Rev. 1803/842/19., 9 de marzo de 1984.

Por otra parte, la garantía de irretroactividad en materia tributaria reviste singular importancia en los casos en que, aún cuando una ley ha sido derogada, los derechos que estableció pueden agotarse con posterioridad a la entrada en vigor de una nueva ley.

De lo anteriormente comentado se concluye que la garantía de irretroactividad en materia tributaria juega un papel trascendental en las relaciones existentes entre el Poder Legislativo, las diversas autoridades fiscales y los contribuyentes.

b) Garantía de Audiencia.

La garantía de audiencia enfocada a la materia tributaria se traduce en que todo gobernado tiene derecho a ser oído previamente a un acto de privación y molestia que ejerzan las autoridades fiscales.

En materia fiscal, la garantía de audiencia reviste un matiz singular, al haberse estimado que antes del acto legislativo que establezca un gravamen, la autoridad respectiva no tiene la obligación de escuchar al contribuyente, en vista de que, al significar éstos el sustento de las instituciones y el orden constitucional, se podría abrir la posibilidad de su desaparición por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia,

máxime que los contribuyentes sí pueden, con posterioridad a la creación de un determinado tributo, someterlo a revisión a través del sistema de defensas legalmente instituido.

Sin embargo, el Poder Judicial Federal ha adoptado la tesis de que aún cuando hay ciertas excepciones en cuanto al respeto a la garantía de audiencia en materia tributaria, existen determinadas situaciones en las que debe respetarse, como por ejemplo, durante el desarrollo de una auditoría a un particular por parte de las autoridades fiscales.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación contiene tres principales facultades de la autoridades fiscales, a saber, la facultad de fiscalización, de liquidación y de sanción.

Es así como la garantía de audiencia resulta una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, y en especial significa una defensa esencial que tiene el gobernado frente a los actos de las autoridades fiscales.

c) Garantía de la legalidad.

La garantía de legalidad se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por lo primero que dicho acto

debe basarse en una disposición normativa general, y por lo segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general.

La autoridad está obligada a respetar la garantía de legalidad, abarcando actos de la autoridad legislativa, quien si bien puede crear leyes, debe hacerlo dentro de los márgenes establecidos en la Constitución General de la República.

Ignacio Burgoa señala que "las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa". (28)

En nuestro país las "resoluciones que establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal" que expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desde hace más de 10 años, conocidas comúnmente como las "circulares misceláneas", han adquirido una importancia tal, que pueden considerarse como imprescindible con independencia que el legislador ordinario le ha otorgado facultades amplísimas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que, a través de reglas de carácter general, complemente las disposiciones legales.

(28) BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales, 2a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1986, Pág. 367.

Es preciso mencionar que, aún cuando el propósito de estas reglas administrativas es dar a conocer el criterio que debe seguirse para cumplir con ciertas obligaciones fiscales y, asimismo, generar derechos a los contribuyentes, mas no obligaciones, lo cierto es que las citadas reglas establecen obligaciones adicionales a las de la ley, lo cual (independientemente de su inconstitucionalidad), ha implicado que tengan suma importancia para la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Concluimos entonces que la "circular miscelánea", si bien otorga algunos derechos a los contribuyentes, también lo es que establece verdaderas obligaciones, constituye un acto emitido por una autoridad incompetente. Por lo tanto, las disposiciones que la integran son violatorias de la garantía de legalidad que estamos tratando.

Terminaremos esta parte mencionando que, la propia Constitución General de la República establece una "extensión" a la garantía de legalidad en materia tributaria, misma que será abordada en el inciso siguiente.

II.3. La Garantía de Legalidad del Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Federal.

La actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza, en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le confiere. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.

El concepto de "atribuciones" comprende el contenido de la actividad del Estado, esto es, lo que el Estado puede o debe hacer. Otro concepto de gran importancia es el de "función" que se refiere a la forma de la actividad del Estado, dicho en otras palabras, las funciones constituyen la manera del ejercicio de las atribuciones.

La doctrina del Derecho Administrativo ha clasificado las funciones del Estado en dos categorías principalmente:

a) En cuanto al órgano que la realiza, o sea adoptando un criterio formal, prescindiendo de la naturaleza intrínseca de la actividad. Consecuentemente las funciones del Estado son formalmente legislativas, administrativas o judiciales, según estén atribuidas al Poder Legislativo, Ejecutivo o al Judicial.

b) Respecto a la naturaleza intrínseca que se enfoca a un criterio material, prescindiendo del órgano al

cual está atribuida, derivándose que las funciones son materialmente legislativas, administrativas o judiciales. (26)

La función legislativa, es la actividad que el Estado realiza por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder Legislativo la que compete al Congreso de la Unión.

Del carácter formal del acto legislativo, ley o decreto conforme a lo apuntado, se deriva la "autoridad formal de la ley".

En razón de dicha "autoridad formal", una ley que ha satisfecho los requisitos indispensables para su formación, adquiere, desde el momento de su promulgación, el carácter de acto legislativo que no puede ser derogado ni modificado sino por otro acto del mismo carácter.

La ley está constituida por una manifestación imperativa de voluntad encaminada a producir un efecto de derecho, que se caracteriza por ser un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general y abstracta.

Actualmente el principio de legalidad en materia tributaria, que se expresa en el aforismo latino "nullum

(26) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 2ª. Ed., Editorial Porrúa, México, 1990, Pág. 29.

tributum sine lege" (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho tributario, según el cual se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, esto es, que se establezca en disposiciones generales, abstractas e impersonales y que emane de un órgano constitucionalmente facultado con la potestad legislativa.

El principio de legalidad en materia impositiva no se satisface con el simple establecimiento del tributo en una norma material y formalmente legislativa, sino que, además es necesario que sus elementos íntegramente esenciales, como lo son el hecho generador, el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, la época y lugar de pago, las deducciones y demás características del gravamen, también se encuentren expresa y claramente establecidos en un ordenamiento legal propio que los regule, y que se le conoce como ley especial.

Por lo tanto, resulta indispensable la existencia de leyes especiales que regulen con certeza los elementos del tributo, para el efecto de que la autoridad, al recaudarlos, se ajuste plenamente a derecho y no dar lugar a arbitrariedades en cuanto a su cobro.

Un cabal y efectivo cumplimiento de la garantía de legalidad en materia tributaria en nuestro país, da lugar

a que el fisco, sea federal o local, no pueda realizar o llevar cabo acto alguno sin que previamente esté facultado para ello. De lo contrario, tal autoridad estaría actuando inconstitucionalmente.

Concretamente existe Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el objeto de la garantía de legalidad en materia tributaria es que a la autoridad recaudadora no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente, y que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Otro requisito que toda ley impositiva debe cumplir para ser acorde con el principio de legalidad, se refiere a que toda contribución debe estar contenida en una ley de ingresos. Ello significa que la autoridad ha de prever con toda oportunidad el cobro de determinados impuestos, los cuales han de estar consignados expresamente en la ley de ingresos.

La Ley de Ingresos no es otra cosa más que una lista en donde se establecen las cantidades y los conceptos

por los cuales el Poder Público, sea federal, estatal o municipal, obtendrá recursos en un determinado año.

Un impuesto que no esté previsto en la ley de ingresos no podrá ser exigido al contribuyente, pues, de lo contrario, se rompería con el principio de legalidad que todo impuesto debe cumplir.

El Estado no está autorizado para recabar los rendimientos de un tributo que, para determinado año, no esté CONTENIDO en la respectiva ley de ingresos.

El Estado debe de cumplir en todo momento con el principio de legalidad tributaria consagrado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al implantar o establecer un tributo a cargo de los particulares, para evitar así dejar en indefensión de inseguridad jurídica a los contribuyentes.

II.4. Criterios Jurisprudenciales.

a) Retroactividad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido en diversas ocasiones que la ley fiscal es susceptible de aplicarse retroactivamente cuando favorece al

interesado, como se advierte de la lectura de las siguientes tesis:

"RETROACTIVIDAD. La aplicación retroactiva de una ley es permitida en caso de favorecer al interesado y que no agravie derecho alguno, ya que si se prueba la retroactividad, esta es violatoria en cuanto puede causar perjuicios al interesado, más no en lo que puede favorecerlo.

Amparo administrativo en revisión 3475/32 Cía. Petrolera del Aguila, S.A. Quinta Epoca. tomo LVIII. Segunda Parte. Págs. 1690-1691. 10 de noviembre de 1938.

Tesis citada en la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 105".

"RETROACTIVIDAD. La modificación hecha al artículo 14 de la Constitución de 1857, por el artículo 14 de la de 1917, permite afirmar que si la nueva ley, lejos de causar perjuicios, es favorable al estado jurídico de las personas, es de aplicarse para actos que se realizaron durante la vigencia de la antigua ley.

Amparo administrativo 303/39. Cía. Transcontinental de Petróleo, S.A. Quinta Epoca. tomo LXX-1. Pág. 196, 3 de octubre de 1941.

Amparo administrativo directo 947/37. Sección Primera, Cía Transcontinental de Petróleo, S.A., Quinta Epoca. tomo LIII. Tercera Parte. Págs. 2899-2900. 10 de septiembre de 1937.

Tesis citada en la Obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Miguel Acota Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Págs. 113 y 114".

"RETROACTIVIDAD. La constitución de 1857 establece que no se podía expedir ninguna ley retroactiva, en tanto que la de 1917, en su artículo 14, se limita a expresar que a ninguna ley se dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna; lo cual viene a significar que la Constitución anterior, prohibía al legislador dictar disposiciones que rigieran actos ya sometidos al imperio de leyes anteriores y la Constitución de 1917, en cambio, no desconoce la facultad del legislador para dictar leyes que en sí mismas lleven efectos retroactivos, cuando así lo exija el bien social, y tiende únicamente a impedir que las autoridades apliquen las leyes con efecto retroactivo.

Amparo administrativo en revisión. Banco Internacional e Hipotecario de México. Quinta Epoca. Tomo XXVII-1. Págs. 1015-1016. 15 de octubre de 1929.

Tesis citada en la Obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Miguel Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 118".

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. Es un caso de excepción consagrado por todos los tratadistas, la de que, cuando el interés social o público lo exijan, se puede dar efectos retroactivos a la ley.

Amparo Civil en Revisión. Ciderol de Días Mercedes y Coagraviados. Quinta Epoca. Tomo VI. Págs. 571-572. 26 de marzo de 1920.

Tesis citada en la Obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., 1983, Pág. 119."

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. La ley puede aplicarse retroactivamente, si se hace dicha aplicación en beneficio y no en perjuicio de alguna persona sin que sea de tomarse en cuenta la argumentación que se apoya en que no es posible dicha aplicación retroactiva cuando la ley de que se trata señala expresamente la fecha en que debe entrar en vigor, ya que de acuerdo con nuestra legislación todas las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, cuando no fijan el día en que deben empezar a regir,

surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 3 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, de tal suerte que siempre y en todo caso hay una fecha determinada para que un ordenamiento legal comience a surtir sus efectos, y no obstante a ello, la doctrina y la jurisprudencia siempre han admitido la aplicación retroactiva de la ley, cuando ésta se hace en beneficio de alguna persona.

Amparo Administrativo en Revisión. 2463/54. Sección Primera. Pozo y Hernández María del. Quinta Epoca. Tomo CXXIII-3. Segunda Sala. Págs. 2213-2214. 20 de enero de 1955.

Tesis citada en la Obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Miguel Acosta Romero y Genaro David Góngora Pimentel, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pág. 120".

Asimismo, destaca por su importancia el criterio jurisprudencial que establece que una vez que existe una situación jurídica consumada o constituida con anterioridad, no puede ser afectada por nuevas disposiciones. De igual manera, en esta tesis se señala que las consecuencias de situaciones jurídicas constituidas deben seguir produciendo todos sus efectos:

"RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACION.
Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 4 Constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho a la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán

los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de éstas últimas siguen produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas (factapendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.

Séptima Epoca, Tercera Parte: Vol. 38, Pág. 53. A.R. 3295/71 Richardson Merrell, S.A. de C.V. 5 votos.

Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1985. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. Segunda Sala. P. 505 y 506".

La controversia que dio origen a la ejecutoria de referencia, surgió por el afán recaudatorio de las autoridades fiscales, y por su manifiesta y deliberada actuación tendiente a desconocer los derechos adquiridos de los contribuyentes.

En efecto, conforme a los artículos 20 fracción III, 21 fracción I, inciso a) y 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1965, los contribuyentes podían deducir el crédito comercial mediante el sistema de amortización en diversos años por ser un activo intangible.

A partir del 1° de enero de 1966 se adición al artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una fracción XI para prohibir la deducibilidad del crédito comercial.

Las autoridades fiscales rechazaron la deducción que un contribuyente efectuó en los ejercicios 1966 y siguientes, respecto de la amortización del crédito comercial que había adquirido durante 1965, argumentado que, a partir de 1966, el crédito comercial no era deducible.

En razón de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación atinadamente determinó en la ejecutoria antes transcrita, que en el caso de un contribuyente que hubiere adquirido un crédito comercial en 1965 y que lo hubiere sometido a su deducción por la vía de la amortización en los ejercicios siguientes, no era legal que la autoridad violare ese derecho adquirido mediante el desconocimiento de las consecuencias jurídicas que de él se seguían produciendo en el futuro, aún bajo la vigencia de una nueva ley, por lo que para evitar que ésta fuera retroactiva, era legal la

deducción, inclusive en ejercicios posteriores a los efectos de una consecuencia jurídica establecida (como en este caso del crédito comercial), bajo la vigencia de una ley anterior (la vigente en 1965, que lo creó).

También son aplicables en materia de retroactividad las siguientes ejecutorias:

"RETROACTIVIDAD. Teorías sobre la. Sobre la materia de irretroactividad existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y situaciones concretas o situaciones abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es defendible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un aprovechamiento al patrimonio de una persona y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio; estos conceptos han sido

acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer "Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La Ley retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye.

Quinta Epoca, tomo LXXI, p. 3496. "La Cía. del Puente de Nuevo Laredo", S.A. Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1985, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación Octava Parte. Jurisprudencia Común al Pleno y las Salas. p.p. 422 y 423".

"RETROACTIVIDAD. Podrá decirse que los efectos de una obligación, no producidos antes de la promulgación de una ley, pertenecen al porvenir y no al pasado; pero con este razonamiento se confundiría la noción de pasado, en sentido jurídico, cuya distinción es esencial desde el punto

de vista de la no retroactividad de las leyes. En materia de no retroactividad, la realidad jurídica no corresponde rigurosamente a la realidad material, pues cuando una situación jurídica concreta, nace, lleva en sí, virtualmente una porción de porvenir que somete racionalmente a la ley del pasado, en el sentido de que todas las consecuencias susceptibles de surgir de esta situación jurídica concreta, pueden perfectamente ser consideradas como producidas desde luego, porque forman parte de ella. Al celebrarse un contrato, se crea lo que se llama una situación jurídica concreta, que no puede destruirse con la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad, cuando se trata de los contratos considerados tanto en sus condiciones de existencia como en sus efectos; los partidarios de las diversas tesis sobre la no retroactividad de las leyes, convienen casi unánimemente en que no debe aplicarse la ley nueva. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, esta obligación subsistirá en los caracteres y las consecuencias que le atribuye esta ley. Así, si en un contrato celebrado con anterioridad a la expedición de una ley, y por la promoción del juicio respectivo y por la realización de hechos jurídicos posteriores se crea en favor de una persona una situación jurídica concreta, lógico es concluir que los efectos de esos actos, realizados antes o después de la vigencia de la

ley atacada, deben regirse por la ley antigua, resultando la aplicación de la nueva, notoriamente retroactiva, y la privación de derechos a que da lugar, violatoria de las garantías que otorga el artículo 14 Constitucional, en su párrafo primero.

T. XXXI. p. 489. Amparo civil en revisión 4098/26. Guerrero Vda. de Garcidueña Soledad. 26 de enero de 1931. Unanimidad de 5 votos".

En el Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1989, Primera Parte, Pleno, Volumen II, Págs. 642 y 643, se encuentra la tesis en la que se declara la inconstitucionalidad del artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ser violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley. Nuestro máximo Tribunal consideró que el citado precepto viola la garantía de irretroactividad de la Ley, puesto que la aplicación de la nueva ley implicaba dejar sin efectos el derecho de los causantes a disminuir sus pérdidas fiscales conforme a lo dispuesto por el artículo 55 de la propia ley, derecho que ya había ingresado a su esfera jurídica antes de que entraran en vigor las reformas que se impugnaron.

La tesis sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la siguiente:

"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA, LEY DEL. EL ARTICULO 809 (ADICIONADO MEDIANTE EL ARTICULO TERCERO DEL DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.- El artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante el artículo tercero del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de fecha 27 de diciembre de 1986 y publicado en el Diario Oficial de la federación el 31 del mismo mes y año, es violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley a que se refiere el artículo 14 Constitucional, pues aquel dispositivo legal establece el derecho de disminuir las pérdidas fiscales ocurridas antes del primero de enero de 1987 en forma distinta a como lo establecía la ley de referencia, antes de que entrara en vigor la adición en comento; toda vez que en su artículo 55 antes mencionado, motivo por el que no podrán aplicarse las nuevas disposiciones fiscales a esos casos, pues ello traería como consecuencia que esas pérdidas no se disminuyan en los términos anteriormente indicados, atento que existe la obligación de que se reexpresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de la pérdidas fiscales, o bien tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la Ley en consulta reformada, lo que trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total

de las utilidades, como lo podía hacer con anterioridad a que entraran en vigor las reformas impugnadas sino que únicamente las podrá disminuir en los porcentajes que señala el artículo 801 mencionado; todo lo cual dejaría sin efectos el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas conforme a lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ya había ingresado a su esfera jurídica antes de que entraran en vigor las reformas impugnadas.

Amparo en revisión 1275/89. Posadas de México, S.A. de C.V. 6 de abril de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña, Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros: Rocha Díaz, González Martínez y Chapital Gutiérrez, votaron por el sobreimiento. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez.- Secretario. Víctor Ernesto Maldonado Lara.

El anterior criterio ha pasado a formar Jurisprudencia por haberse resuelto en el mismo sentido los siguientes asuntos:

"Amparo en revisión 701/89. Cía. Hulera Euzkadi, S.A. Fallado el 10 de agosto de 1989. Mayoría de 20 votos.

Amparo en revisión 217/89. Promotora Mexicana de Hoteles, S.A. Fallado el 14 de febrero de 1990. Mayoría de 18 votos.

Amparo en revisión 2802/88. Hoteles Fiesta Americana, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 17 votos.

Amparo en revisión 1496/89. Promotora Dinato de Sonora, S.A. de C.V. Fallado el 15 de febrero de 1990. Mayoría de 16 votos".

De acuerdo a lo criterios jurisprudenciales antes citados, debe concluirse que los efectos de situaciones jurídicas constituidas al amparo de una ley anterior, deben seguir surtiendo todos sus efectos.

b) Audiencia.

La garantía de audiencia tutela a todo sujeto por actos de autoridad, que transgredan su esfera jurídica, previamente al acto de privación, para otorgar la oportunidad de defensa al gobernado.

Dicho criterio se sustenta en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente

al terminar el año de 1982, Segunda Parte, Segunda Sala, Pág.

89:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA. En materia administrativa en general, y especialmente en materia agraria, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los Tribunales establecidos sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aún cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía, basta que sea consagrada en la Constitución General de la República.

amparo en revisión 2372/81. Higinio Alcázar Gutiérrez y otro.- 5 de noviembre de 1981.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Eduardo Langle Martínez. Secretaria: Ma. del Carmen Torres Medina de González.

Precedente:

Amparo en revisión 3372/73.- Carmen Gómez de Mendoza.- 14 de marzo de 1974.- 5 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia".

En el diverso Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación al finalizar el año de 1983, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Pág. 29, se sostiene:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUN TRATANDOSE EN MATERIA TRIBUTARIA, SI O ESTA DETERMINADO EL CREDITO FISCAL. Aún cuando sea cierto que en Materia Tributaria no es necesario que las autoridades cumplan con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, esa circunstancia no opera en todos los casos, pues es importante señalar que cuando por disposición legal no esté precisado un crédito fiscal, por ser necesario que la autoridad determine la base gravable sobre la cual se debe causar, para lo cual necesita realizar un procedimiento tendiente a dicho fin se debe dar la intervención correspondiente a quien pudiese ser el afectado por la misma, para que se encuentre en posibilidad de hacer las objeciones durante ese procedimiento alegando lo que a sus derechos conviniese. En consecuencia cuando la autoridad de la materia, no concede la garantía de previa audiencia, viola ese derecho consagrado en el precepto constitucional aludido.

Amparo en revisión 1831/82.- Teófilo Aguilar Rioja.- 13 de abril de 1983.- Unanimidad de votos.- Ponente:

*Fernando Lanz Cárdenas.- Secretario:
Rigoberto Calleja López."*

Conforme a lo anterior, los particulares no pueden ser afectados de manera alguna en sus derechos, propiedades o posesiones por actos de las autoridades administrativas, incluyendo a las fiscales, sin que previamente se les otorgue la adecuada oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado, igualmente, que la garantía de audiencia tiene el alcance de obligar a las autoridades a respetarla, aún cuando la ley respectiva no la prevea:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE, AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 Constitucional, que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción.

Amparo en revisión 2462/1970.
Poblado de "Villa rica", Mpio. de
Actopan, Ver. Febrero 25 de 1971. 5
votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero
Martínez.

Sostiene la misma tesis:

Amparo en revisión 4722/1970.
Poblado de Las Cruces, ahora
Francisco I. Madero Mpio. de Lagos de
Moreno, Jal. Febrero 25 de 1971. 5
votos.

2a. SALA Séptima Epoca, volumen 26,
Tercera Parte, Pág. 122.

Tesis que ha sentado precedente:

Amparo en revisión 831/1964.
Mercedes de la rosa Puente. Octubre
29 de 1964. 5 votos. Ponente: Mtro.
Pedro Guerrero Martínez.

2a. SALA Sexta Epoca, Volumen
LXXXVIII, Tercera Parte, Pág. 30".

"AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA
DE.- En los casos en que los actos
reclamados impliquen privación de
derechos, existe la obligación por
parte de las autoridades responsables
de dar oportunidad al agraviado para
que exponga todo cuanto considere
conveniente en defensa de sus
intereses; obligación que resulta
inexcusable aún cuando la ley que
rige el acto reclamado no establezca
tal garantía, toda vez que el
artículo 14 de la Constitución

Federal impone a todas las autoridades tal obligación y, consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.

Amparo en revisión 4722/1970. Poblado Las Cruces (ahora Francisco I. Madero), Municipio de Lagos de Moreno, Jal. Febrero 25 de 1971. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.

2a. SALA.- Informe 1971, Pág. 86."

c) Legalidad.

Consignado por el artículo 31 constitucional, los tributos se deben establecer por medio de leyes que precisen los elementos y supuestos de la obligación tributaria, con el objeto de no dejar al arbitrio de las autoridades fiscales la determinación de las contribuciones.

La Suprema Corte de Justicia establece que las leyes tributarias deben señalar de manera concisa (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota, fecha de pago, etc.), evitando así que quede a su arbitrio la determinación de tales elementos:

"Impuestos, principio de legalidad que deben guardar los;... Es decir el

principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos".

d) Equidad en los Gravámenes.

La equidad en materia tributaria ha sido definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente manera:

"La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los efectos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Amparo en revisión 5554/83.- Cía. de Cerillera la Central, S.A.
Amparo en revisión 2502/83.- Servicios Profesionales Tolteca, S.C.
Amparo en revisión 7222/83.- Fábrica de Loza "El Anfora", S.A.
Amparo en revisión 3449/83.- Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.

Informe de la Presidencia del año 1984, página 325."

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

e) Proporcionalidad Tributaria.

La proporcionalidad radica, fundamentalmente, en que los sujetos pasivos han de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

f) Incompetencia de las Autoridades Fiscales.

El artículo 16 constitucional consigna que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente. Esto implica que la autoridad, para ser competente, debe de haber sido legalmente por quien constitucionalmente tenía facultades para hacerlo, y conforme a los artículos 49, 50, 72, 73, 80, 89 y relativos de la Carta Magna, ha de entenderse que las autoridades han sido creadas legalmente, en forma primaria, por la Constitución Federal, la cual otorga las facultades legales de que cada autoridad dispone.

La función de crear órganos secundarios pertenecientes al Poder Ejecutivo Federal, es decir, los órganos no creados directamente por la constitución, debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, quien es el

único con potestad legislativa para crearlos y dotarlos de facultades legales para actuar como autoridades.

Lo anterior no implica que el Ejecutivo a su vez no pueda crear, mediante su facultad reglamentaria, órganos administrativos o dependencias gubernamentales que ayuden a la tarea de aplicar las leyes fiscales, pero esos órganos no serán autoridades, con el imperio del Estado, que puedan causar molestia a los particulares en sus personas, bienes o derechos.

Así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial:

"AUTORIDADES. FACULTADES PARA CREARLAS.- El artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, no autoriza al Presidente para legislar ni para crear órganos fiscales y dotarlos de facultades económico-coactivas, ni mucho menos otorga tales facultades a los Secretarios de Estado dependientes de él, ya que esas facultades no son delegables y corresponden únicamente al Congreso de la Unión, en términos de los artículos 31, fracción IV y 73 de la propia Constitución, cuyo artículo 49 también resulta violado al arrogarse los titulares del Poder Ejecutivo facultades legislativas, destruyendo el principio de división de poderes.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

7a. Epoca, Vols. 139-144, Sexta Parte, PÁg. 33, Primer Circuito, Primero Administrativo, Amparo Directo 1121/79, 10 de septiembre de 1980 Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco".

g) Carencia de Fundamento y Motivación de los Actos de Autoridad.

Todo acto de molestia a un particular ha de estar necesariamente fundado y motivado para ser legal, requisitos que necesariamente deben concurrir para que el acto de que se trate no resulte violatorio del artículo 16 constitucional, ya que la autoridad debe citar las disposiciones legales aplicables al caso concreto así como las razones de su aplicabilidad, a efecto de que los particulares puedan formular adecuadamente sus defensas.

El Segundo tribunal Colegiado del Quinto Circuito ha determinado en Jurisprudencia definida lo que debe entenderse por fundamentación y motivación, como elemento de la garantía de legalidad que prevén los artículos 14 y 16 constitucionales, en los siguientes términos:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha

de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también debe señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 8a. Época, número 54, junio de 1992, Pág. 49.

Precedentes:

Amparo Directo 242/91.- Raymundo Coronado López y otro.- 21 de noviembre de 1991.- Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González.- Secretario: José Rafael Coronado Duarte.

Amparo Directo 369/91.- Financiera Nacional Azucarera, S.N.C.- 22 de enero de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: José Nabor González Ruiz.- Secretario: Sergio I. Cruz Carmona.

Amparo Directo 495/91.- Fianzas Monterrey, S.A.- 12 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Lucio Antonio Castillo González.- Secretaria: Silvia Marinella Covián Ramírez.

Amparo Directo 493/91.- Eugenio Fimbres Moreno.- 20 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villarreal Castro. Secretario Ortegón Garza.

Amparo Directo 101/92.- José Raúl Zárate Anaya.- 8 de abril de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: José Rafael Coronado Duarte".

Finalmente, es importante mencionar que nuestra Corte Suprema ha resuelto, en la tesis que en seguida se transcribe, que un acto legislativo creador de una contribución debe tener su justificación en la esfera social, económica y jurídica donde pretenda aplicarse:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la Ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquel actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emita se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben

ser necesariamente materia de una motivación específica.

(3).- Tesis Jurisprudencial No. 36. Apéndice 1917-1985. Primera Parte, Pleno. Pág. 73".

II.5. Los Remedios Contra Violaciones de Garantías.

El enfoque del presente será en exclusiva hacia las herramientas con las que, para defenderse, cuentan los contribuyentes en el extremo de actuaciones de las autoridades tributarias que contravengan garantías individuales consagradas en nuestra Ley Suprema.

a) Tribunales de la Federación.

El artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos deposita "el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, y en Juzgados de Distrito".

Son diversos ordenamientos de la propia Constitución Federal los que disponen las bases de organización y funcionamiento del Poder Judicial de la Federación destacando, para efectos de nuestro objetivo, además del ya citado 103, los artículos 104 y 107.

b) Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales.

La referida Ley Reglamentaria, conocida como Ley de Amparo, junto con la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, constituyen la médula normativa de lo que es en México el control constitucional por órgano jurisdiccional a través juicio de amparo, también denominado "juicio de garantías".

Pero como no podemos detenernos a revisar la en sí compleja reglamentación procesal del juicio de amparo, trasladémonos ahora, para una mayor comprensión del lector, al Título Segundo de la Ley cuyo análisis nos ocupa, en el que se contempla el juicio de amparo ante los Juzgados de Distrito.

c) Juicio de Amparo Indirecto o Bi-instancial.

La atribución expresa se encuentra claramente en el artículo 114 en la fracción I, dando a conocer las demandas de amparo que se pidan "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".

Aunado a lo anterior, cabe señalar que el mismo legislador visualizó en la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, que un juicio puede iniciarse, no exclusivamente con motivo de la entrada en vigor de las actuaciones que se citan sino, además, cuando llegare a darse su primer acto de aplicación.

Acerca de la opción que puede tener un particular que resultare afectado en sus garantías individuales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los criterios jurisprudenciales que a continuación se transcriben, ha especificado el momento procesal oportuno para hacer valer una demanda de amparo contra leyes, ya sean autoaplicativas, precisamente por invadir la esfera jurídica del gobernado con su sola entrada en vigor, o heteroaplicativas, esto es, que requieren de un acto concreto de aplicación en contra del individuo.

"AMPARO CONTRA LEYES. TERMINO PARA INTERPONERLO. de acuerdo con el sistema actual de la ley de amparo (artículo 22, fracción I, y 73 fracciones VI y XII párrafo segundo) la oportunidad para impugnar las leyes no se relaciona con la fecha en que son conocidas por el interesado,

sino que cuando son autoaplicativas pueden ser impugnadas en los 30 días siguientes al en que entran en vigor, y en todo caso, pueden ser combatidas en los 15 días siguientes al primer acto de aplicación en perjuicio de la quejosa".

AMPARO en revisión 6332/1960.-
condominio insurgentes, S.A..

Unanimidad de 16 votos. volumen XLVK,
pág. 50.

AMPARO en revisión 4797/1960.-
condominio insurgentes, S.A..

Mayoría de 16 votos. volumen XLVI,
pág. 101.

AMPARO en revisión 2501/1959.-
condominio insurgentes, S.A..
unanimidad de 18 votos. volumen II,
pág. 40

AMPARO en revisión 3168/1960.-
condominio insurgentes, S.A..
unanimidad de 18 votos. volumen II,
pág. 53.

AMPARO en revisión 8210/1960.-
condominio insurgentes, S.A..
unanimidad de 16 votos. vol. XLVI,
pág. 121.

Jurisprudencia 3 (sexta época),
pagina 18, sección primera, volúmenes
pleno.- apéndice de jurisprudencia de
1917 a 1965".

AMPARO CONTRA UNA LEY. TERMINO PARA PROMOVERLO (LEYES AUTOAPLICATIVAS).- la lectura de los textos actuales de los Artículos 73, fracción XII y 76 de la ley de AMPARO, permite concluir que no se entiende consentida tácitamente una ley, a pesar de que no sea impugnada en AMPARO desde el momento de su promulgación y de que este no se haya promovido, sino solo en el caso de que tampoco se haya hecho valer contra el primer acto de su aplicación con respecto al quejoso.

Revisión 4586/55. COMPAÑIA MANUFACTURERA DE CIGARROS "EL AGUILA", S.A.. 5 votos. volumen II, tercera parte, pág. 22".

Revisión 2522/57. CEMENTOS ANAHUAC, S.A. 5 votos. volumen IV, tercera parte, pág. 32.

Revisión 324/57.- ANDERSON CLAYTON & CO. y coagraviadas. 5 votos. volumen v. tercera parte, pág. 74.

Revisión 1461/56.- "PIRAMIDE", S.A. y coag. 5 votos, volumen VI, tercera parte, pág. 9.

Revisión 2240/57.- COMPAÑIA TEXTIL JALISCIENSE, S.A. 5 votos. volumen vi. tercera parte. pág. 120.

Jurisprudencia.- Segunda Sala. Sexta Epoca, Volumen Vi, Tercera Parte, Pagina 207.

AMPARO CONTRA LEYES AUTOAPLICATIVAS, OPORTUNIDAD PARA INTERPONERLO. de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 21, 22, fracción I, y 73, fracción XII, segundo párrafo de la ley orgánica del juicio de garantías, el AMPARO contra una ley autoaplicativa puede interponerse en dos oportunidades; la primera dentro de los 30 días contados desde que entre en vigor, y la segunda, dentro de los 15 días a partir del siguiente al que tiene lugar el primer acto de aplicación de la propia ley, en perjuicio de la parte quejosa.

AMPARO en revisión 5201/64 Lucero Josefa Rojas De Villafaña. Septiembre 20 de 1966. Unanimidad de 16 votos. ponente: Ministro Manuel Rivera Silva.

Pleno.- Sexta Epoca, Volumen CXI, Primera Parte, Página 11.

c.1.) La suspensión del acto reclamado en el amparo indirecto o bi-instancial en materia fiscal.

Tomando en cuenta que en la materia fiscal lo indispensable consiste en evitar el que se haga objetivo un cobro en numerario, la solicitud de la suspensión de los actos reclamados en la demanda reviste especial importancia.

El artículo 135 de la Ley de Amparo, contiene directrices para el caso en que la demanda se encamine en contra del cobro de contribuciones, a saber:

La medida suspensiva podrá concederse "discrecionalmente" por el Juez de Distrito.

Dicha medida surtirá efectos "previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la Entidad Federativa o Municipio que corresponda".

Sin embargo, no se exigirá el depósito, entre otros supuestos, "cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora".

d) El Juicio de Amparo Directo o Uni-instancial.

La existencia de los llamados recursos de revocación, de reconsideración o de revisión, así como de juicios de nulidad, de anulación o de lo contencioso-administrativo, tienen por objeto que un contribuyente al que se le pretenda aplicar un acto ilegal por parte de autoridades fiscales, ya sean federales, estatales o municipales, necesariamente tiene que ocurrir a alguno de esos medios de impugnación. De lo contrario, se daría lo que procesalmente se conoce como "falta de definitividad del acto".

La procedencia del amparo directo o uni- instancial, es cuando se dicte una sentencia o resolución "que hubiere puesto fin al juicio...".

En otras palabras, se necesita la presencia de un "acto definitivo", como pudiera ser una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación o de los diferentes Tribunales de lo Contencioso-Administrativo.

No obstante, por una adición que sufrió el mencionado artículo 166 de la Ley de Amparo, también resulta posible impugnar, junto con la correspondiente sentencia y en la vía del amparo directo, una ley, tratado internacional o reglamento que se hubieran aplicado en el acto ordinario, y que se estime inconstitucional. Con ello se abre la posibilidad a los contribuyentes, a quienes un acto de autoridad fiscal les sea lesivo, de interponer los medios de impugnación ordinarios y, asimismo, en el momento en que se emita el fallo definitivo, combatir la disposición legal en que se basó dicha autoridad para emitir aquél acto.

d.1.) La Suspensión del Acto Reclamado en el Juicio de Amparo Directo o Uni-instancial en Materia Fiscal.

Diferente y más fácil de lograr es la suspensión del acto reclamado en esta clase de amparos, basta que el

quejoso la solicite ante el Tribunal concedor hasta que la medida suspensiva se conceda, casi siempre partiendo del hecho de que el interés fiscal ya se encuentra garantizado ante la respectiva autoridad exactora, de la cual partió el cobro del crédito que se viene impugnando.

e) Recurso de Revisión.

Haremos mención a la instancia final que tiene un contribuyente para defender sus derechos.

(i) En el amparo indirecto o bi-instancial, llamado así en vista de que se compone de 2 instancias, si el Juez de Distrito a cuyo cargo está dictar sentencia, en caso de que se le haya planteado la inconstitucionalidad de algún precepto de índole fiscal, llegare a resolver que éste es constitucional, el quejoso podrá recurrir dicha sentencia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que, por conducto del Pleno que está integrado por 21 Ministros Numerarios, precisará si es de confirmarse o revocarse la sentencia de primera instancia.

De igual manera las autoridades fiscales que fueron parte en el juicio de garantías, cuando el Juez de Distrito considere que un precepto resulta inconstitucional, podrán interponer el recurso de Revisión ante la Suprema

Corte de Justicia de la Nación, quedando en manos del propio Pleno emitir el criterio que juzgue aplicable.

(ii) Si de conformidad con el artículo 166 de la Ley de Amparo a que antes hicimos mérito, un contribuyente decide impugnar, junto con la sentencia que hubiere dictado el Tribunal Ordinario, la inconstitucionalidad de un ordenamiento de naturaleza tributaria, en la demanda de amparo directo es menester que esgrima los argumentos de inconstitucionalidad.

Como resultado de lo anterior, el Tribunal Colegiado de Circuito, que conocerá del juicio, estará obligado a estudiar el agravio y a manifestarse sobre la inconstitucionalidad planteada. Aquí parecería concluir el caso. No obstante, todavía es factible que, en contra de lo que resuelva el Tribunal Colegiado de Circuito sobre la materia de constitucionalidad, a través del recurso de Revisión previsto en la Ley de Amparo, trátase respectivamente del particular o de la autoridad afectados, ambos cuentan con la atribución de someter al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación exclusivamente lo relativo a la constitucionalidad de la ley, reglamento o tratado internacional que se hubieren combatido y sobre lo cual se pronunció el Tribunal Colegiado competente. Con esta posibilidad resulta, por lo tanto, paradójico el que a este amparo se le denomine "*uni-instancial*".

Con estas ideas concluimos el segundo Capítulo de nuestro trabajo por el cual introducimos al lector las diferentes reglas y normas que toda autoridad debe respetar a fin de hacer valer las garantías individuales que protegen y resguardan la esfera de los particulares, en cuanto a materia tributaria se refiere, así como los medios de defensa con los cuales cuenta el particular para hacer valer dichas garantías frente a las autoridades.

CAPITULO III

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE RADICACION

III.1. Antecedentes.

El 28 de diciembre de 1992 se publicó en el Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de México, entre otros Decretos Legislativos, los números 151 y 152 que consisten en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 1993 y reformas y adiciones a la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, respectivamente, en la cual se adiciona un Capítulo Décimo al Título I por el cual se establece el "Impuesto sobre Radicación", en los artículos 83 BIS-C, 83 BIS-D, 83 BIS-E, 83 BIS-F, 83 BIS-G, 83 BIS-H, 83 BIS-I y 83 BIS-K, que textualmente señalan:

CAPITULO DECIMO
IMPUESTO SOBRE RADICACION

"ART. 83 BIS-C.- Es objeto de este impuesto el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles, por la radicación en la forma y términos que establece el presente ordenamiento jurídico y demás disposiciones aplicables conforme a derecho.

Se considera que existe radicación cuando se disponga material o formalmente de un inmueble y se utilice en forma permanente, continua y habitual.

ART. 83 BIS-D.- El Impuesto sobre Radicación no se causa, por el establecimiento o la disposición material o formal de los inmuebles que sean:

I. Destinados a las actividades agrícolas, pecuarias, silvícolas, acuícolas y pesqueras.

II. Aquellos donde se realicen continua y habitualmente actividades educativas y de capacitación, culturales, de investigación científica y tecnológica y deportivas.

III. Hospitales y sanatorios oficiales en sus diversas modalidades.

IV. Propiedad o posesión de Instituciones de Asistencia privada, debidamente constituidos conforme a la Ley de Asistencia Privada del Estado de México.

V. Destinados al cumplimiento de las funciones propias de las siguientes Instituciones, Agrupaciones, Organizaciones o Asociaciones:

a) Partidos Políticos

b) Las de carácter religioso

c) Cámaras de Comercio o de Industria, uniones de comerciantes ambulantes y en mercados públicos, así como los organismos que agrupen a dichas cámaras o uniones.

d) Agrupaciones agrícolas, ganaderas, silvícolas, acuícolas y pesqueras.

e) Asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros y patronales y organismos que los agrupen.

f) Sociedades cooperativas de consumo y de producción y mutualistas y los organismos que las agrupen.

VI.- Destinados a la habitación, no comprendiendo en estos a los hoteles y casas de hospedaje.

ART. 83 BIS-E.- Son sujetos de este impuesto quienes aprovechen de los servicios públicos generalizados e indivisibles por la radicación a que se refiere el presente Capítulo, en inmuebles ubicados dentro del territorio de cada uno de los Municipios del Estado.

Las personas físicas o morales que radiquen en los inmuebles en donde se genere el impuesto previsto en este capítulo, lo cubrirán independientemente de la naturaleza jurídica del uso, posesión o utilización que los vincule al inmueble.

ART. 83 BIS-F.- Son responsables solidariamente del pago de este impuesto:

I. Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles en los que se dé la radicación.

II. Los adquirentes de bienes inmuebles o negociaciones que reporten créditos fiscales derivados de este impuesto, exigibles a favor del Municipio y que correspondan a periodos anteriores a la adquisición.

III. Los servidores públicos que indebidamente formulen certificados de no adeudo, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal en que se incurra.

ART. 83 BIS-G.- Es base gravable de este impuesto, el número de metros cuadrados de construcción del predio de que se trate.

Cuando el predio de que se trate no cuente con construcción o bien, esta no exceda el 15% de la superficie total del terreno, será base gravable la superficie en metros cuadrados del terreno.

En aquellos casos en que se disponga parte del inmueble para usos por los que se cause este impuesto y otra parte para usos que estén exentos del mismo, solamente se tomarán en cuenta para la determinación de la base las superficies que se usen para

actividades por las que se cause el impuesto.

En el caso de condominios, no se tomarán en cuenta para a determinación de la base gravable, las áreas comunes y de servicio.

ART. 83 BIS-H.- La cuota del impuesto se determinará y liquidará para su pago, aplicando a la base gravable a que alude el artículo anterior, el factor que corresponda atendiendo al rango del sector catastral así como del Municipio en que esté ubicado el inmueble de que se trate, de conformidad con la siguiente:

TARIFA
RANGO DEL SECTOR CATASTRAL

GRUPOS DE MUNICIPIOS I, II, III, IV, VI, VII, X, XI, XII y IV VIII y IX y XIII

	FACTORES	FACTORES	FACTORES
1	1.66	1.83	2.00
2	1.33	1.46	1.60
3	1.06	1.17	1.28

El impuesto correspondiente a los inmuebles rústicos ubicados fuera del perímetro urbano, se determinará aplicando a su base el factor que corresponde al rango I, de conformidad a la tarifa anterior.

Para efectos de este artículo, el rango del sector catastral será el asignado para cada uno de los sectores catastrales de los

Municipios del Estado por el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México y que al efecto publique en el Periódico Oficial "Gaceta del Gobierno".

Los grupos a que aludo este artículo, se formarán por los siguiente Municipios:

- 1.-
- 2.-
- 3.-

En ningún caso el monto de este impuesto podrá ser menor a:

Grupos de Número de Salarios Mínimos MunicipiosGenerales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

- | | |
|----|-------|
| 1. | 10.51 |
| 2. | 9.95 |
| 3. | 7.46 |

Asimismo, el monto del impuesto no podrá ser mayor a:

Grupos de Número de Salarios Mínimos MunicipiosGenerales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

- | | |
|----|--------|
| 1. | 420.46 |
| 2. | 373.44 |
| 3. | 280.08 |

ART. 83 BIS-I.- Este impuesto se causa anualmente y atendiendo a su importe, se pagará en la Tesorería Municipal correspondiente mediante declaración, conforme a lo siguiente:

I. Si el importe del impuesto a pagar corresponde a la cuota mínima establecida para el Municipio de que trate, éste deberá ser cubierto en una sola exhibición durante el primer bimestre de cada año, o en su caso, en el bimestre en que se inicie la radicación.

II. Si el importe del impuesto a pagar resulta mayor a la cuota mínima establecida para el Municipio de que se trate, el pago se efectuará en seis exhibiciones iguales y consecutivas, en los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre de cada año, en el entendido de que ninguna de las parcialidades deberá ser menor a la cuota mínima anual determinada para el Municipio, y de que en su caso, al realizarse la prorrata correspondiente, resulte un saldo desigual a cubrirse en el último bimestre; dicho saldo y su correspondiente pago si podrá ser inferiores a la cuota mínima anual.

III. En los casos en que se inicie la radicación con posterioridad al primero de enero del año de que se trate, el impuesto se causará y liquidará en la parte proporcional en el período comprendido entre la fecha de inicio de la radicación, al 31 de diciembre de cada año, en el

entendido de que en todo caso, el monto a pagar no será menor a la cuota mínima establecida para el Municipio de que se trate.

ART. 83 BIS-K.- Son obligaciones de los sujetos de este impuesto:

I. Empadronarse ante la Tesorería Municipal correspondiente, en un plazo que no excederá de 15 días a partir del día en que se disponga material o formalmente del inmueble de que se trate.

II. Presentar declaraciones y efectuar los pagos del impuesto en los plazos previstos en este Capítulo.

III. Dar aviso de las incidencias que modifiquen los datos contenidos en el documento de empadronamiento dentro de un plazo de quince días.

En los casos en que el inmueble donde se radique para usos distintos al habitacional sea materia de otorgamiento del uso o goce temporal del mismo, el propietario del inmueble estará obligado a proporcionar a la Tesorería Municipal correspondiente, los elementos suficientes para que ésta pueda determinar y liquidar el monto de este impuesto."

A nuestro juicio el establecimiento del Impuesto sobre Radicación, contenido en la Ley de Hacienda Municipal

del Estado de México y en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 1993, causa menoscabo en los bienes jurídicamente tutelados por nuestra Ley Suprema, en vista de que viola de manera flagrante lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV Constitucional, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 13, 14, 16 y 28 de la misma Constitución.

III.2. Violación a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Todo tributo que pretenda ser Constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como ya se señaló, del artículo antes citado, se desprenden básicamente tres garantías individuales que todo gobernado tiene derecho en materia impositiva, a saber:

- a) Garantía de Proporcionalidad.
- b) Garantía de Equidad, y

c) Garantía de Legalidad.

Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que si bien es cierto que el Constituyente de 1917 concedió al legislador facultades para establecer tributos, también lo limitó a respetar estas garantías.

El Impuesto sobre Radicación, contenido en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México es inconstitucional por violar en perjuicio de los gobernados las garantías antes citadas, como se demuestra a continuación:

a) Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

(i) La proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad para contribuir. No obstante lo anterior, la proporcionalidad debe analizarse en función del tipo de impuesto que se trate, esto es, si se trata de un impuesto que grava el ingreso, el gasto ó el patrimonio.

El impuesto de referencia grava el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles cuando se disponga de un inmueble y se utilice en forma permanente, continúa y habitual. Asimismo, la base del impuesto en cuestión lo constituye el número de metros cuadrados de construcción o terreno del predio de que se trate, según sea el caso.

A la base determinada conforme al párrafo anterior, se le aplicará el factor que corresponda, mismo que se establece atendiendo al rango del sector catastral así como del Municipio en que se radique.

De lo anterior se concluye que mientras más metros cuadrados tenga un determinado inmueble, mayor será el monto del impuesto a pagar.

Es preciso recordar en este momento, que el objeto del impuesto, como ya se mencionó, lo constituye el aprovechamiento de servicios públicos generales e indivisibles. En estas condiciones, el impuesto de referencia debiera gravar a los sujetos pasivos en función del grado de aprovechamiento que obtengan de los servicios públicos generales e indivisibles. Sin embargo, se grava a los sujetos pasivos en función del tamaño, magnitud o dimensión del predio del que el sujeto pasivo sea propietario o poseedor y que viene usando, lo cual es ajeno al objeto del

Impuesto Sobre Radicación referido, lo que implica que no se tomen en cuenta la capacidad contributiva en función al tipo de impuesto.

En efecto, no por el hecho de poseer o tener la propiedad de un inmueble con mayor o menor número de metros cuadrados, se aprovecha necesariamente un mayor o menor servicio público general e indivisible, lo cual hace que el Impuesto sobre Radicación se aleje totalmente de la capacidad contributiva que debe tomar en cuenta para gravar a los sujetos pasivos. Ello hace que el gravamen materia de nuestro estudio viole la garantía de proporcionalidad contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Cabe citar por analogía el siguiente criterio de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el cual declaró inconstitucional un impuesto debido a que no se determinaba su monto en función al objeto gravado, que en el caso es el patrimonio:

"PREDIAL.- RESULTAN INCONSTITUCIONALES LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTICULO 22 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL (VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1983) AL NO RESPETAR EL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION. Al establecer dichas fracciones que las autoridades fiscales tienen la facultad de señalar el valor mínimo del suelo y de modificar el valor

catastral cuando éste resulte inferior a aquél, así como de determinar el valor de los inmuebles con base en la aplicación de valores unitarios, se viola el artículo 31, fracción IV, de la constitución, porque el valor determinado en esa forma no revela la capacidad contributiva, puesto que se aparta del valor real del inmueble, contrariándose el principio de proporcionalidad; así como porque al establecerse la posibilidad de que el impuesto predial se determine conforme a valores apartados del valor real se da lugar a que quien tiene un inmueble de valor real elevado pague menos que el que tiene un inmueble de valor inferior, violándose el principio de equidad: finalmente, se infringe el principio de legalidad al otorgarse esas facultades a la autoridad administrativa sin señalarle ninguna regla a la que deba sujetarse.

Pleno.- Informe 197, 1a. P., Vol. II., p. 929.

Publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Julio 1988, págs. 80 y 81."

Como se puede advertir, nuestro más alto Tribunal ha adoptado el criterio de que para que un impuesto cumpla con la garantía de proporcionalidad tributaria, debe gravar al sujeto pasivo en función de su capacidad contributiva, la cual necesariamente debe estar enfocada al objeto gravado,

pues de lo contrario resulta, como en el caso, contrario a nuestra Carta Magna.

Tomando en cuenta que el objeto del impuesto es el aprovechar servicios públicos generales e indivisibles, no puede considerarse como parámetro para que un contribuyente tenga mayor o menor capacidad contributiva, el tamaño del inmueble del que sea propietario o poseedor, pues una cosa es la capacidad contributiva enfocada al patrimonio (objeto no gravado por el impuesto en análisis) pero gravado por el impuesto predial que es de rango Municipal, y otra cosa lo constituye el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles. Es por ello que no es constitucional que un impuesto, como el referido, grave el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, tomando como punto de partida para medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo el tamaño del inmueble del que se es propietario o poseedor.

Como se puede apreciar, el Impuesto sobre Radicación rompe con el principio de proporcionalidad tributaria que toda contribución debe respetar.

(ii) El Impuesto sobre Radicación igualmente viola la garantía de proporcionalidad tributaria al constituir un gravamen adicional a aquellos que ya pagan los contribuyentes, precisamente para cubrir el gasto público que

implica prestar servicios públicos generales e indivisibles, como por ejemplo el impuesto predial, cuya recaudación precisamente es en función del valor del terreno y construcciones y se destina en forma única y primordial (dada la naturaleza de esta contribución) a que el Gobierno preste a los gobernados una serie de servicios públicos generales e indivisibles, tales como pavimento, banquetas, seguridad pública, parques, jardines, limpia, etc.

En la propia Ley de Hacienda Municipal del Estado de México se advierte el establecimiento de contribuciones que van destinadas a cubrir servicios públicos generales e indivisibles. Tal es el caso del derecho de drenaje. Dicha contribución Municipal comprende según el artículo 84 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, entre otros aspectos, el drenaje, alcantarillado y el establecimiento del sistema de agua.

Asimismo, los mismos sujetos que deben pagar el Impuesto Sobre Radicación, ya pagan el derecho por servicios de alumbrado público (servicio público general e indivisible), según se desprende del Capítulo Décimo Séptimo de la citada ley hacendaria.

De lo anterior se advierte que los servicios públicos generales e indivisibles son sufragados por todos los contribuyentes que no deben pagar el gravamen referido.

Para finalizar como se puede apreciar, el Impuesto sobre Radicación resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

b) Violación a la Garantía de Equidad Tributaria.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia, son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad del sujeto pasivo ante la Ley.

Adolfo Arrijoja Vizcaino en su obra "Derecho Fiscal", señala que una Ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.
(27)

Lo anterior nos lleva a concluir que las leyes impositivas deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento, los correspondientes supuestos normativos para que surja el hecho generador del tributo. De no cumplir lo anterior estamos en presencia de un impuesto inequitativo y, por ende, violatorio de garantías individuales.

(27) ADOLFO ARRIJOJA, Vizcaino. Op. Cit., Pág. 81.

(i) El impuesto que nos ocupa exenta del pago a determinados sujetos por la disposición material o formal de los inmuebles que sean:

I. Destinados a las actividades agrícolas, pecuarias, silvícolas, acuícolas y pesqueras.

II. Aquellos donde se realicen continua y habitualmente actividades educativas y de capacitación, culturales, de investigación científica y tecnológica y deportivas.

III. Hospitales y sanatorios oficiales en sus diversas modalidades.

IV. Propiedad o posesión de Instituciones de Asistencia Privada, debidamente constituidos conforme a la Ley de Asistencia Privada del Estado de México.

V. Destinados al cumplimiento de las funciones propias de las siguientes Instituciones, Agrupaciones, organizaciones o Asociaciones:

a) Partidos Políticos:

c) Cámaras de comercio o de industria, Uniones de comerciantes ambulantes y en mercados públicos, así como los organismos que agrupan a dichas Cámaras o Uniones.

d) Agrupaciones agrícolas, ganaderas, silvícolas, acuícolas y pesqueras.

e) *Asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros y patronales y organismos que los agrupen.*

f) *Sociedades cooperativas de consumo y de producción y moralistas y los organismos que las agrupen.*

VI. *Destinados a la habitación, no comprendiendo en estos a los hoteles y casas de hospedaje.*

Como se puede observar, la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México exime del pago del Impuesto Sobre Radicación a determinados sujetos, aún cuando también se aprovechan de los servicios públicos generales e indivisibles. Es importante tener en cuenta que el objeto del impuesto lo constituye el aprovechamiento de ciertos servicios públicos; por lo cual, para que este impuesto fuera equitativo, debiera gravar a todos aquellos sujetos que se encuentren en la hipótesis de causación.

La Ley que contiene el Impuesto sobre Radicación en ningún momento justifica las exenciones que prevé, lo cual implica que el gravamen en cuestión resulte inequitativo y violatorio de garantías individuales contenidas en los artículos 28 y 31, fracción IV Constitucionales.

De acuerdo a criterios sustentados por nuestro más alto Tribunal, para que una exención no resulte

violatoria de garantías individuales, debe establecerse con claridad los elementos de naturaleza política económica y/o social que tomó en cuenta el legislador para declarar exentos a determinados individuos, siempre y cuando dichos elementos sean ajenos a los individuos declarados exentos.

El impuesto referido en ningún momento justifica la exención a los sujetos citados párrafos atrás, no obstante, repito, se encuentran en el mismo supuesto que aquellos que, si deben pagar el tributo. Ello hace que se viole la garantía de equidad tributaria consagrada en nuestra constitución, pues el impuesto en estudio no trata igual a los iguales.

Es aplicable al caso el siguiente criterio Judicial adoptado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el

principio de Proporcionalidad. Ahora bien, los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementando, atentándose contra la equidad en los tributos".

Informe de la Presidencia de la H. Suprema Corte, correspondiente al año de 1984 pág. 325.

También es aplicable la siguiente tesis judicial:

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

Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974. Pleno, págs. 321 y 322.

Como se puede advertir, el Impuesto sobre Radicación contenido en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México no establece un tratamiento igual a los iguales, lo que hace que sea inconstitucional.

La "situación igual" consiste en que todos los sujetos que son poseedores o propietarios de inmuebles en algún Municipio del Estado de México se aprovechan de servicios públicos generales e indivisibles. El "trato distinto" ocurre en el momento de que algunos contribuyentes no tienen que pagar el Impuesto sobre Radicación, no obstante que igualmente se aprovechan de servicios públicos generales e indivisibles en las mismas condiciones que aquellos que, si deben pagar el impuesto.

Es preciso mencionar, finalmente, que ni en el texto de la Ley, ni en la Exposición de Motivos correspondiente se encuentra justificación alguna tendiente a demostrar las consideraciones de carácter objetivo que se tomaron en cuenta para exentar a determinados sujetos del pago del impuesto referido.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que en la Exposición de Motivos que el Ejecutivo envió a la Legislatura Estatal se haya señalado que se exime a ciertos sujetos "para no incidir en la economía familiar o para preservar el apoyo que por sus características debe

otorgarse a ciertas actividades de interés social", pues ello esta muy lejos de justificar, Constitucionalmente, la exención establecida en la ley, pues no se demuestra con claridad los elementos de naturaleza política, económica o social y su estudio correspondiente para justificar las exenciones que prevé el artículo 83 BIS-D de la ley mencionada lo que lo hace inevitablemente inequitativo.

De la lectura del artículo 83 BIS-D de la Ley de Hacienda mencionada, se desprende, por exclusión, que el Impuesto sobre Radicación constituye un auténtico impuesto privativo, pues los únicos sujetos que deben pagar el tributo son las personas morales y físicas que realizan actividades industriales o comerciales. Prácticamente todos los demás sujetos se encuentran exentos del pago del impuesto, cuando se insiste, todos los habitantes de los municipios del Estado de México se benefician y aprovechan de servicios públicos generales indivisibles que prestan las autoridades Municipales correspondientes, lo que evidentemente es violatorio de los artículos 13, 28 y 31 fracción IV Constitucionales.

Del análisis a contrario-sensu del artículo 83 BIS-D, se puede advertir los sujetos que deben pagar el impuesto son contribuyentes señalados de manera determinada, es decir, de hecho el impuesto solo es aplicable para

determinados contribuyentes, lo cual es violatorio de la garantía contenida en el artículo 13 Constitucional.

LEYES PRIVATIVAS.- Tienen ese carácter las dictadas señaladamente para una o varias personas o corporaciones, que se mencionan individualmente.

5a. Ep. T. VII, p. 333, amparo administrativo en Revisión, Peirce de Cuevas Ana C., 16 de julio de 1920, unanimidad de 8 votos."

(ii) El impuesto referido también viola la garantía de equidad impositiva prevista en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, en lo relativo a la integración de la base gravable y en la tarifa contenidos en los artículos 83 BIS-G y 83 BIS-H, respectivamente.

En efecto, si el objeto del impuesto lo constituye el aprovechar servicios públicos generales e indivisibles, la base del impuesto debiera ir en función del grado del aprovechamiento de los citados servicios; sin embargo, la base se considera en función del tamaño del inmueble correspondiente, lo cual, además de provocar violación a la garantía de proporcionalidad tributaria como ya se demostró en el inciso a) anterior, crea un tratamiento inequitativo entre los sujetos obligados al pago.

En efecto, se puede dar el caso de que un contribuyente que posea un inmueble con muchos metros cuadrados, aproveche muy poco los servicios públicos generales e indivisibles, inclusive porque cierto Municipio no cuente con elementos económicos suficientes para prestarlos, mientras que otro contribuyente que tiene un inmueble mucho más pequeño pero que por las características y circunstancias del inmueble aproveche en un mayor grado de los citados servicios públicos. En estas circunstancias el contribuyente que aprovecha en mayor grado los servicios públicos citados pagará un menor impuesto que aquel que no aprovecha tanto los servicios públicos generales e indivisibles.

Lo anterior trae como consecuencia que el impuesto de referencia viole flagrantemente la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

(iii) La tarifa del impuesto que nos ocupa contenida en el artículo 83 BIS-H, resulta, igual que la base, inequitativa y, por tanto, violatoria de garantías individuales.

En efecto, el citado artículo señala:

"Artículo 83 BIS-H.- La cuota del impuesto se determinará y liquidará

*Los grupos a que alude este artículo,
se formarán por los siguientes
Municipios...."*

Como se puede apreciar, dicha disposición remite a rangos de sectores catastrales y a rangos de Municipios en donde esté ubicado el inmueble para la determinación del impuesto:

Lo anterior significa que mientras algunos sujetos que sean propietarios o poseedores de inmuebles situados en municipios con rangos "altos" tendrán que aplicar un "factor" mayor a la base, a diferencia de otros sujetos cuyos inmuebles se encuentren en Municipios con rangos menores, aún cuando ambos sujetos se aprovechan de los servicios públicos generales e indivisibles.

Es importante tener en cuenta que no por el hecho de radicar en un determinado Municipio o en otro, el aprovechamiento del servicios público general e indivisible va a ser mayor o menor. Se insiste, al ser el objeto del impuesto referido el aprovechamiento del servicio público general e indivisible, el monto a pagar debería ir en función del grado del aprovechamiento de los citados servicios, no en función del inmueble y del Municipio donde el sujeto pasivo radique.

Lo anterior no da un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que lo hace inequitativo y violatorio de la citada garantía contenida en la facción IV del artículo 31 Constitucional.

Es de explorado derecho que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, enfocando dichas garantías en función del objeto gravado, pues de lo contrario no respetaría dichos principios Constitucionales.

Así las cosas, si un sujeto solicita al Estado un servicio público divisible, por ejemplo, una copia certificada de un documento determinado, el derecho que tendrá que pagar será en función del objeto gravado, que en el caso lo constituye el servicio público recibido y no en función de sus ingresos o de los inmuebles de los que sea propietario o de otro elemento detectador de capacidad económica, pues es imprescindible estimar la capacidad contributiva del sujeto pasivo en función del objeto del gravamen de que se trata.

El impuesto Municipal en estudio además de resultar desproporcional como ya se demostró en páginas anteriores de esta tesis, es inequitativo, pues mientras que dos sujetos se aprovechan de servicios públicos generales e indivisibles en un grado similar, uno de ellos tendrá que pagar un monto por concepto de Impuesto sobre Radicación en

mayor cantidad que el otro, por el simple hecho de radicar en un Municipio clasificado en un rango más alto, lo cual implica dar un trato desigual a los iguales. El trato desigual lo constituye el hecho de que un causante tendrá que pagar más Impuesto sobre Radicación que otro, aún cuando ambos pudieran encontrarse en igualdad de circunstancias con respecto al objeto del impuesto, es decir, ambos se aprovechan en forma similar de los servicios públicos generales e indivisibles.

Es aplicable al caso, el siguiente criterio Judicial adoptado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"IMPUESTO VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS También este Tribunal en Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad en la que se encuentran obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentra en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. (Inf. Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Pleno, Págs. 321 y 322).

Igualmente es aplicable el siguiente criterio adoptado por nuestro más alto Tribunal:

"La equidad, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien, los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte, al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, A PESAR DE SER LA MISMA NATURALEZA, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la Ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".

(3) .- Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Año de 1984. Pág. 325.

De lo anteriormente expuesto se advierte que el tributo mencionado viola flagrantemente la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, así como diversos criterios que al

respecto ha sustentado el Tribunal en Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

c) Violación a la Garantía de Legalidad Tributaria.

Como se estableció en páginas anteriores de esta tesis, la garantía de legalidad en materia tributaria se traduce, no sólo en que toda contribución debe estar contenida en un ordenamiento material y formalmente legislativo, sino que debe ostentar con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que de esta manera el contribuyente tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Así las cosas, toda ley que establezca un tributo debe contener los elementos que lo componen, tales como sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, época, lugar de pago etc. De lo contrario, el gravamen correspondiente violaría la garantía de legalidad tributaria y, por ende, una garantía Constitucional.

(i) El Impuesto sobre Radicación viola flagrantemente la garantía de legalidad tributaria, toda vez que no contiene todos los elementos necesarios para que el contribuyente pueda cumplir en tiempo y forma con su obligación fiscal.

En efecto, el artículo 83 BIS-H de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, señala que a la base gravable se le aplicará un factor, mismo que corresponde atendiendo el rango del sector catastral y del Municipio en que esté ubicado el inmueble. Asimismo, en dicho artículo se contiene la tarifa, que incluye los grupos de Municipios y los factores para cada grupo. Sin embargo, para que el contribuyente conozca el factor que debe aplicar, es igualmente necesario conocer otro elemento del impuesto, consistente en el "rango del sector catastral", el cual no se encuentra en el citado ordenamiento legal. En estas condiciones el contribuyente no pueda cumplir con su obligación fiscal dado que no todos los elementos del impuesto están contenidos en la Ley.

Lo anterior hace que surja una manifiesta y clara violación a la garantía de legalidad tributaria pues como se demuestra, la Ley que establece el impuesto en estudio no contiene todos sus elementos, razón suficiente para declararlo inconstitucional.

Es el caso que la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México para efectos de determinar el Impuesto Sobre Radicación, otorga facultades a la autoridad fiscal para que ésta establezca libremente el rango del sector catastral que

le corresponda al contribuyente según el lugar donde esté ubicado el inmueble.

Lo anterior se advierte del tercer párrafo del citado artículo 83 BIS-H, que señala textualmente:

"Para efectos de este artículo, el rango del sector catastral será el asignado para cada uno de los sectores catastrales de los Municipios del Estado por el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México y que al efecto publique en el Periódico Oficial "Gaceta del Gobierno".

De lo anterior se concluye que es una autoridad diversa a la legislativa la que establecerá sin limitaciones de ninguna índole, uno de los elementos esenciales del Impuesto sobre Radicación, como lo son los sectores catastrales de los Municipios de la Entidad, que servirán de base para la determinación de la cuota aplicable, lo cual es a todas luces violatorio de las garantías de seguridad jurídica, fundamentación, motivación y legalidad tributaria que consagran los artículos 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha adoptado el criterio de que todos los elementos de un

gravamen deben estar consignados claramente en un ordenamiento material y formalmente legislativo, tal como se advierte del siguiente criterio jurisprudencial:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir,

el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nulum tributum sine lege".

Amparo en Revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en Revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en Revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en Revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en Revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos."

Como se puede advertir, cuando un gravamen, cualquiera que sea su rango de aplicación, no contiene en la Ley que lo establece todos y cada uno de los elementos que se deben tomar en cuenta para poder cumplir con la obligación

fiscal correspondiente, ya por ese sólo hecho es contrario a nuestra Carta Magna debido a una franca violación a la garantía de legalidad tributaria.

El hecho de que el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México se haya creado mediante un acto legislativo consistente en la "Ley de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México", no justifica de manera alguna que dicho Organismo Público Descentralizado pueda establecer elementos de los impuestos, mediante información publicada en la Gaceta del Estado, o que tiene rango de Ley.

Además, de una simple lectura que se haga a la Ley citada párrafos atrás, se observa que no establece márgenes estrictos, claros y precisos sobre los cuales puede actuar el ya citado Organismo Público Descentralizado, lo que implica dejar al arbitrio de una autoridad diversa a la legislativa el establecimiento de un elemento esencial del impuesto referido, situación que es violatoria de garantías Constitucionales.

Igualmente, no pasa inadvertido, el hecho de que la Ley de Catastro del Estado de México concede ciertas facultades al Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México para

determinar elementos técnico-catastrales, como lo pueden ser los sectores catastrales. Sin embargo, ello no puede servir de justificación para que no surja una violación a la garantía de legalidad por dos motivos primordiales. Primeramente, la citada Ley de Catastro del Estado de México no establece márgenes precisos sobre los cuales pueda actuar el citado Instituto, sino que sólo le otorga facultades de tipo técnico-catastral, lo cual hace que se deje al libre arbitrio de un Organismo Público Descentralizado el establecimiento de un elemento trascendental del Impuesto sobre Radicación y, en segundo lugar, las facultades concedidas al multicitado Organismo por la Ley de Catastro, independientemente de su posible inconstitucionalidad, son exclusivamente para fines del Impuesto Predial, no para fines del Impuesto Sobre Radicación, tal como se puede advertir del artículo 5°, fracción V del citado ordenamiento legal.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado el criterio de que si cierto(s) elemento(s) de un impuesto no están en la Ley, ésta es inconstitucional. Asimismo, si en un ordenamiento legal no se precisa de manera clara y concreta el procedimiento a seguir para determinar un impuesto, es igualmente inconstitucional.

Por analogía, cabe citar el siguiente criterio judicial.

"LEY DE CATASTRO DEL ESTADO DE MEXICO.- SUS ARTICULOS 14, FRACCION I Y 46 SON INCONSTITUCIONALES..... Ahora bien, los artículos 14, fracción I y 46 de la Ley de Catastro del Estado de México, se apartan del principio de legalidad antes precisado, ya que no señalan concretamente los elementos y el procedimiento a seguir para la determinación del valor catastral de la propiedad inmobiliaria, sino que, por el contrario, de manera vaga aluden a que tal estimación se hará mediante la práctica de "avalúos de gabinete" en los que se procurará asignar a la tierra y a las construcciones el valor más aproximado al comercial. De todo lo cual resulta que el causante no está en aptitud de saber de que manera la autoridad administrativa asigna a la propiedad raíz el valor catastral respectivo, ni, en consecuencia, conocer los factores que se tomaron en cuenta para liquidar el impuesto predial que corresponde pagar a dicho contribuyente, situación que se traduce en una franca violación al principio de legalidad en materia tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, principio que, como líneas atrás quedó precisado, exige que las contribuciones y todos los elementos que la conforman, estén previstos en la ley, de tal suerte que el causante esté en posibilidad de conocer con exactitud y en todo momento al alcance de las obligaciones fiscales que le corresponden, así como, la

forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación y del Estado o Municipio en que resida.

Informe 1984, 2a. pt. 3a. Sala, P.86, Amparo en Revisión 5415/83 Inmuebles Ruimar, S.A., 19 de noviembre de 1984, unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Olivera Toro."

En este mismo orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el Impuesto Predial en el Distrito Federal por razones perfectamente aplicables al presente negocio. Dicha declaratoria señala textualmente:

"IMPUESTO PREDIAL.- ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, REFORMADO POR DECRETO DE 30 DE DICIEMBRE DE 1980. ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL, EN CUANTO AL SISTEMA DE VALUACION DE PREDIOS QUE ESTABLECE.- El artículo 66 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal faculta a la Tesorería del Distrito Federal, para fijar el valor catastral de un predio aplicando los valores unitarios de tierra y de construcción que ella misma apruebe, sin que exista base legal alguna para fijarlos, ya que únicamente debe auxiliarse de la Comisión Asesora de Valores Catastrales; auxilio que, además tampoco se prevé en qué consiste y cómo debe prestarse Por

tanto, al quedar al arbitrio de la propia autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial, elemento fundamental y característico del propio impuesto, resulta evidente que el citado artículo 66 viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República y, por ende, la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 de la propia Constitución.

7a. Ep., Vols. 169-174, la pt.p. 53, Amparo en Revisión 1751/82, Magdaleno Castillo Rodríguez, 15 de marzo de 1983, unanimidad de 18 votos. Ponente: Atanasio González Martínez."

(ii) Para confirmar aún más la manifiesta violación a la garantía de legalidad tributaria por el impuesto referido, es importante señalar que, además de que es inconstitucional que una Ley impositiva conceda libres facultades a las autoridades fiscales para determinar el o los elementos de un impuesto, como ocurre en el tercer párrafo del artículo 83 BIS-H de la Ley mencionada surge una violación adicional en este aspecto.

En efecto, en el Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de México, se publicó el 31 de diciembre de 1992 por el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México, la relación de sectores catastrales de los

Municipios del Estado de México y los rangos correspondientes para efecto de determinar el Impuesto sobre Radicación, haciendo la aclaración de que dicha publicación no constituye una Ley.

Ahora bien, aún cuando lo anterior es inconstitucional como ya quedó debidamente demostrado, es el caso que los contribuyentes no podrán determinar el impuesto ni aún con los datos incluidos en la citada "relación". Lo anterior es así toda vez que los datos contenidos en dicho documento no son suficientes para poder determinar el impuesto referido, pues no existe la información necesaria para que el contribuyente conozca el "sector" que le corresponde, para en base a ello poder determinar la cuota del impuesto y el monto a pagar.

Para confirmar lo anterior, a continuación se transcribe el penúltimo párrafo de la citada "relación de sectores catastrales y rangos":

"Para efecto de que los contribuyentes del Impuesto sobre Radicación puedan localizar gráficamente el sector catastral que le corresponda al inmueble en razón de su ubicación, deberán acudir a la Tesorería Municipal, o las delegaciones del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral

del Estado de México,
respectivamente."

Como se puede advertir, para que un contribuyente pueda conocer la manera de determinar el Impuesto sobre Radicación, no sólo debe buscar un elemento del impuesto establecido fuera de la Ley de manera caprichosa y unilateral por autoridades fiscales, sino que además, debe constituirse físicamente en la Tesorería Municipal o en alguna delegación del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México para que le den a conocer, unilateralmente, los elementos necesarios para que pueda determinar el Impuesto sobre Radicación que está obligado a pagar.

Es claro que el Impuesto sobre Radicación que se tilda de inconstitucional dará lugar a excesivas arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, pues permite que sean funcionarios menores los que, finalmente, establezcan el monto del impuesto a pagar.

(iii) La Ley de Hacienda Municipal referida, también viola la garantía de legalidad tributaria, al no establecer de manera clara y precisa uno de los elementos del Impuesto sobre Radicación, como lo es el objeto.

El artículo 83 BIS-C transcrito páginas atrás de este trabajo, señala que el objeto del impuesto lo constituye

el "aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles, por la radicación de acuerdo a lo establecido en la Ley".

De lo anterior se puede advertir que la definición del objeto del impuesto mencionado es vaga e imprecisa, pues no establece cuáles son los servicios públicos generalizados e indivisibles de los que se aprovecha para que, en base a ello, surja el hecho generador del tributo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas ocasiones que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la Ley que establece el tributo correspondiente señala de manera clara y precisa los elementos del gravamen, con objeto de que las autoridades exactoras no tengan margen para ejercer actos arbitrarios y, paralelamente a ello, se genere certeza jurídica al contribuyente.

En el caso a estudio, no existe precisión en el objeto del impuesto cuya inconstitucionalidad se señala, pues "el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles" es un concepto que da lugar al surgimiento de diversas interrogantes para los sujetos pasivos obligados a su pago, dado que éstos desconocen en qué grado se aprovechan de ese tipo de servicios públicos, desconocen cuáles son los

servicios públicos generales e indivisibles aprovechados, así como su relación con el pago del Impuesto sobre Radicación.

Francamente no puede ser considerado constitucional un gravamen como el que se señala, cuando algunos de sus elementos esenciales no están establecidos en la ley, otros son incongruentes entre sí (como se demuestra más adelante) y otro de ellos, como lo es el objeto, se define de manera vaga e imprecisa, lo que trae como consecuencia que el contribuyente no conozca la forma cierta de contribuir a los gastos públicos.

Todo lo anterior demuestra, sin lugar a dudas, que el Impuesto sobre Radicación viola de manera flagrante la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

(iv) El Impuesto sobre Radicación en estudio viola una vez más la garantía de legalidad tributaria, en esta ocasión dado que crea incertidumbre en el contribuyente para el cumplimiento de su obligación fiscal, pues además de no establecer todos los elementos del gravamen en la Ley como ya se expuso, aquellos elementos que sí se establecen en la propia ley son incongruentes entre ellos mismos.

Es importante mencionar que la garantía de legalidad tributaria también comprende el hecho de que todos

los elementos de una contribución deben ser congruentes entre sí, con el objeto de crear seguridad y certeza jurídica. Desde hace dos siglos, tratadistas como Adam Smith se preocuparon por analizar y establecer que toda contribución debería tener certeza jurídica para los contribuyentes. Así, en su obra "La Riqueza de las Naciones", incluyó los principios teóricos de los impuestos. Uno de ellos es el llamado "Principio de Certidumbre", el cual se traduce en que todo impuesto debe poseer fijeza y congruencia en sus principales elementos. Para lograr lo anterior, el legislador debe precisar con claridad cuál es el objeto del impuesto, su objeto, tasa, momento de pago y obligaciones relacionadas con el gravamen.

En el impuesto de referencia existe incongruencia entre dos elementos primordiales que establece, como lo son el momento del pago y el empadronamiento correspondiente.

En efecto, en términos generales el pago de este impuesto es anual y su importe puede ser cubierto en esa forma o bien, bimestral, atendiendo a su importe. Si se debe pagar en forma bimestral, el entero debe hacerse en los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre según lo señala el artículo 83 BIS-I. Para poder efectuar el pago correspondiente, el contribuyente debe empadronarse previamente.

El Artículo Segundo Transitorio del Decreto mencionado señala que el empadronamiento para efectos del gravamen mencionado, deberá realizarse dentro de los primeros cuatro meses de 1993.

De acuerdo a lo anterior, un contribuyente que tenga la obligación de pagar el impuesto por el primer bimestre de 1993, no podrá efectuarlo si no se ha empadronado, aún cuando esta obligación la pueda cumplir hasta el último día hábil del mes de abril. Lo anterior refleja una clara inseguridad jurídica para los contribuyentes, pues como se señaló, un contribuyente que debe cumplir con su obligación fiscal en un término determinado no podrá hacerlo, ya que tiene una obligación previa, pero que puede cumplir con ella posteriormente al pago provisional bimestral que debe efectuar.

Como se puede advertir, el impuesto mencionado viola la garantía de legalidad tributaria, al no ser congruente entre los elementos que establece, lo cual, además, crea inseguridad e incertidumbre jurídica para los contribuyentes.

III.3. Violación a las Garantías de Legalidad y Seguridad Jurídica Contenidas en los Artículos 14 y 16 Constitucionales.

A. En un Estado de Derecho como en el que vivimos, todo acto de autoridad, inclusive los de carácter legislativos, deben estar debidamente fundados y motivados.

En materia tributaria, un acto legislativo creador de una contribución debe tener su justificación en la esfera social, económica y jurídica donde pretenda aplicarse.

Al ser el gravamen mencionado un Impuesto Municipal, debemos analizar su supuesta fundamentación y motivación partiendo de nuestra Ley Suprema.

Así, el artículo 115 Constitucional establece que los Municipios, con el concurso de los estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado (que incluye drenaje)
- b) Alumbrado Público
- c) Limpia
- d) Mercados y Centrales de Abasto
- e) Panteones.
- f) Rastro
- g) Cales, parques y jardines
- h) Seguridad pública y tránsito, entre otros.

De los anteriores servicios públicos, los incluidos en los inciso a) (exclusivamente drenaje), b), c), g) y h) constituyen servicios públicos generales e indivisibles, toda vez los mismos son necesarios para la convivencia humana constituida en núcleo social, no en función del individuo como sujeto aislado e independiente. Ahora bien, dichos servicios públicos no son sufragados por los individuos en forma directa o individual, así como tampoco en función del beneficio que le reporta a cada individuo en lo particular.

Dichos servicios públicos son sufragados por todos los contribuyentes mediante el pago de diversos impuestos e incluso diversos derechos. En el primer caso tenemos por ejemplo al Impuesto Predial, Impuesto sobre Traslación de Dominio y otras Operaciones con Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Fraccionamientos, Impuesto sobre Juegos, Espectáculos y Diversiones Públicas, todos ellos contenidos en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México.

Más aun, los cinco servicios públicos generales e indivisibles citados anteriormente (drenaje, alumbrado público, limpia de calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito), además de ser sufragados por todos los contribuyentes mediante el pago de los impuestos citados en el párrafo anterior, también se satisfacen mediante el pago

de algunos derechos específicos que cubren costos de servicios públicos generales e indivisibles. Como ejemplo se pueden citar los derechos que se pagan por alumbrado público de acuerdo al Capítulo XVII del Título II de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México. De agua, drenaje y alcantarillado, de acuerdo al Capítulo I del Título II de la citada ley hacendaria.

Es por ello que el "gasto público" generado por los servicios públicos generales e indivisibles (objeto del Impuesto Sobre Radicación) es sufragado plenamente por todos los contribuyentes al pagar las diversas contribuciones ya citadas, pues el "gasto público" se genera por la satisfacción de necesidades de la sociedad, que si bien es cierto son similares a las del hombre visto de manera aislada, no son idénticas ni son las mismas. En este orden de ideas, en los renglones posteriores se expone que los demás servicios públicos que presta el Estado (Municipio) no generan un "gasto público" propiamente dicho, sino que dicho gasto reviste un matiz distinto y es cubierto por cada contribuyente al recibir el servicio público particular y divisible.

Lo anterior se confirma con el siguiente criterio judicial:

"GASTOS PUBLICOS.- Por gastos públicos no deben entenderse todos

los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos".

Tomo LXV Arrigunaga Peón Manuel D.
Pág. 2723.

Tomo LXIV Cabezut Alberto M. y Coags.
Pág. 398.

Tomo LXXV Mora Manuel F. Pág. 3603.

Tomo LXXVI Domínguez Peón Alvaro Pág.
648."

Como se puede advertir, los servicios públicos generales e indivisibles son sufragados por todos los contribuyentes mediante el pago de diversos impuestos y derechos, por lo que no existe justificación constitucional alguna para el establecimiento de un nuevo impuesto que, además de carecer de la debida fundamentación y motivación, viola las principales garantías Constitucionales en materia tributaria.

Sobre el particular, cabe señalar la opinión de maestro Emilio Margain Manautou, quien sostiene que los servicios públicos generales admiten una subdivisión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general e indivisible cuando no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio que beneficia a toda la colectividad y en el que no puede determinarse quien obtiene una mayor ventaja que los demás con su prestación. (28)

(28) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., Pág. 83.

Los servicios públicos generales divisibles son aquellos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es posible conocer quienes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de ese servicio. De ahí su nombre de servicios públicos generales divisibles.

Son dos las características que debe reunir el servicio público que han de satisfacerse con el impuesto: La indivisibilidad y la consolidación. Será indivisible cuando el Estado al prestar el servicio no sabe cuánto de él va en beneficio de un ciudadano y cuanto en beneficio de otro. Por consolidación debe entenderse que el servicio ha de dar la sensación de que está plenamente satisfecho.

Los rendimientos de los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales indivisibles, en tanto que los derechos se utilizan, generalmente, para cubrir servicios particulares o divisibles.

En ese orden de ideas no existe justificación constitucional para el establecimiento de un impuesto como el que ahora se señala que pretende gravar el aprovechamiento de servicios públicos generalizados e indivisibles, cuando tales servicios son cubiertos por los rendimientos de las demás contribuciones Municipales previstas en la Ley de Hacienda Municipal de la mencionada Entidad Federativa.

Es importante resaltar el sentido de que si algún Municipio no tiene la capacidad económica suficiente para sufragar los servicios públicos generales e indivisibles (lo cual se estima difícil debido a la diversa gama de contribuciones que pagan los contribuyentes para cubrir dichos servicios) debe convenir con el Estado correspondiente para que en conjunto cubran dichos costos. Sólo en caso de haber agotado esta primera opción de rango Constitucional, tal vez, se justificaría el establecimiento de un nuevo impuesto, siempre y cuando respete las garantías Constitucionales en materia de contribuciones, lo cual, además no ocurre en la especie.

Lo anterior se advierte claramente de la fracción III del artículo 115 Constitucional que al efecto señala:

"Art. 115. Los estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

III. Los Municipios, con el concurso de los estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado
- b) Alumbrado público
- c) Limpia
- d) Mercados y centrales de abasto
- e) Panteones
- f) Rastro
- g) Calles, parques y jardines
- h) Seguridad pública y tránsito, y
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Los Municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la Ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda."

Como se mencionó anteriormente, no pasa inadvertido el hecho de que existen otros servicios públicos distintos a los analizados cuyo costo debe ser cubierto de alguna manera.

Como ejemplo de estos servicios públicos se pueden citar los siguientes:

- a) Agua
- b) Mercados
- c) Panteones
- d) Rastro

- e) Seguridad Pública especial
- f) Registro Civil
- g) Obras públicas
- h) Certificaciones
- i) Estacionamientos en la vía pública y su vigilancia
- j) Revisión de utensilios para marcar ganado y magueyes
- k) Servicios prestados por las autoridades fiscales, etc.

Sin embargo, los anteriores servicios públicos son sufragados en particular por cada individuo que se ve beneficiado en forma directa e individual, solicitando previamente la prestación del servicio público.

Es decir, estamos en presencia de auténticos "servicios públicos particulares y divisibles", que son sufragados por los individuos que, en lo particular, solicitan al órgano público correspondiente la prestación del servicio público determinado, aceptando al momento de solicitarlo, la obligación de pagar una contribución por el servicio público recibido.

Dado lo anteriormente expuesto se concluye que los servicios públicos generales e indivisibles son sufragados por los contribuyentes, mediante diversos

impuestos que, Constitucionalmente, están reservados para los Municipios. De no ser suficientes los ingresos para cubrir su costo, se debe acudir al Estado para sufragarlos (de acuerdo a la fracción III del artículo 115 Constitucional), sin poder servir de justificación para el establecimiento del impuesto referido, el hecho de que existen servicios públicos adicionales cuyo costo se debe cubrir, pues dichos servicios, como se demostró, son particulares y divisibles, y su costo se cubre con el pago de contribuciones que efectúa cada individuo por recibir el servicio público solicitado aisladamente.

Lo anterior se confirma de una simple lectura del Título II de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, rubro que establece una amplia gama de derechos que se deben pagar

Es por ello que el Impuesto sobre Radicación no se encuentra debidamente fundado ni motivado, pues no justifica la existencia de relaciones jurídico-sociales que exijan ser jurídicamente reguladas, siendo aplicable al respecto el siguiente criterio Jurisprudencial.

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la Ley, constitucionalmente

esté facultado para ello, ya que estos requisitos, tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquel actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emita se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.

*Tesis Jurisprudencial No. 36.
Apéndice 1917-1985. Primera Parte,
Pleno Pág. 73."*

Por lo anterior ha quedado expuesta la falta de fundamentación y motivación del Impuesto Sobre Radicación, no siendo óbice para determinarlo así el hecho de que en la Exposición de Motivos del Decreto mencionado se haya señalado que la reforma Fiscal Municipal para 1993 prevé, entre otros aspectos, el fortalecimiento de la Hacienda Municipal, pues ello está muy lejos de servir de justificación constitucional para considerar el establecimiento del Impuesto sobre Radicación fundado y motivado.

En razón de lo anterior, consideramos que el Impuesto sobre Radicación está afectado de inconstitucionalidad, pues en un Estado de Derecho como en el que vivimos, tanto gobernantes como gobernados debemos

enmarcar los actos dentro de los márgenes establecidos por una Ley suprema, en el caso la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México y la Constitución General de la República, lo cual no se cumple en la especie por el impuesto citado.

En el presente trabajo se han expuesto razones suficientes para demostrar la inconstitucionalidad del establecimiento del Impuesto sobre Radicación en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México y su correspondiente aplicación en perjuicio de los particulares por lo que consideramos procedente se conceda por parte de las autoridades correspondientes la protección de la Justicia Federal en favor de los particulares que la soliciten.

CAPITULO IV

CRITERIOS JUDICIALES Y REFORMAS A LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MEXICO

IV.1. Criterios Judiciales.

como se puede observar de la lectura de lo expuesto en el capítulo III anterior existen elementos suficientes para que cualquier contribuyente que acuda a las autoridades judiciales competentes se le conceda la protección de la justicia en su favor, liberándolo del pago del gravamen materia de nuestro estudio.

En este sentido los Juzgados de Distrito en el Estado de México han concedido la protección de la Justicia Federal a una serie de contribuyentes que la han solicitado, a través de analizar causales tales como las expuestas en el Capítulo III anterior.

Cabe señalar principalmente dos criterios que han seguido los Tribunales concedores de dichas acciones, los cuales son los siguientes:

(i) El Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado de México con residencia en Naucalpan, al resolver el Juicio de

Amparo 223/93 promovido por Ford Motor Company, S.A. de C.V., estableció lo siguiente:

"Con objeto de analizar la inconformidad alegada se toma en cuenta primeramente la naturaleza jurídica del tributo reclamado para determinar cada uno de los principios que deben regir respecto de esta contribución.

En efecto el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

Son obligaciones de los mexicanos...IV. contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El anterior precepto constitucional plasma las bases de la facultad impositiva del Estado, es decir, la obligación de todos los mexicanos a contribuir a los gastos públicos; pero, a su vez, el derecho de éstos a que esa contribución se realice de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto significa que el constituyente dejó al legislador ordinario la facultad de determinar, la época, forma y medida en que los individuos y grupos que integran la sociedad deben contribuir, así como la determinación misma, y de lo que debe entenderse por contribución, puesto que en

ninguno de los preceptos de la Constitución consigna una definición al respecto, ni mucho menos su clasificación y conceptos. Consecuentemente el legislador ordinario respetando las bases fundamentales que la Constitución consagra, deberá realizar las adecuaciones que en cada época se requiera. En esa tesitura para dar claridad al problema jurídico planteado se acudirá a la legislación en esa naturaleza a fin de determinar que debe entenderse por contribución.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación dispone: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y, derechos, las que ase definen de la siguiente manera:

"I.- Impuestos son las contribuciones establecidos en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

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

social proporcionados por el mismo Estado".

"III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas."

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

Ahora bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en la página 6667. Primera Parte Tribunal Pleno, tomo precedentes del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, ha definido los derechos en la forma que sigue:

"DERECHOS SU CONNOTACION. Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación tributaria, las contribuciones conocidas como derechos son las contraprestaciones que se pagan al Estado como precio de los servicios administrativos prestados. Sin embargo, la palabra contraprestación no debe entenderse

en el sentido de derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente el valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que presta el Estado, se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, distribución, venta y lucro debido, pues esto se organiza en función de interés de los particulares. Los derechos que se pagan por los servicios recibidos constituyen un tributo impuesto autoritariamente por el Estado a los particulares que utilizan los servicios públicos y están previstos en la fracción IV del artículo 1 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y por lo tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con el gravamen correspondiente, que recibe el nombre de derecho."

Así pues el Derecho es una contribución que debe cubrirse en virtud del aprovechamiento de servicios públicos que presta el

estado o de bienes de dominio público de la nación.

Por su parte, el tributo referido se encuentra previsto en el artículo 83 BIS-C de la Ley de Hacienda Municipal de Estado de México, el cual es del tenor siguiente: "Es objeto de este impuesto el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles por la radicación en la forma y términos que establece el presente ordenamiento jurídico y demás disposiciones aplicables conforme a derecho."

"Se considera que existe radicación cuando se dispongan material o formalmente de un inmueble y se utilice en forma permanente, continúa y habitual."

De conformidad con las definiciones que quedaron plasmadas en el párrafo que antecedió a la transcripción del precepto reclamado, este tributo se trata propiamente de un derecho, pues comprende el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles por la radiación de inmuebles ubicados dentro del territorio de cada uno de los Municipios del Estado de México. Esto es, que la causación tiene por objeto gravar la recepción por parte del sujeto de la contribución de los servicios que el estado presta en sus funciones de derecho público, las cuales como lo admiten las autoridades responsables constituyen: el drenaje, vialidad, banquetas,

alumbrado público, vigilancia,
parques, jardines y limpia...

.....
SEXTO.- Resulta fundado para conceder la protección constitucional el concepto de violación marcado bajo el título I, apartado A), motivo 1° en el que manifiesta: Que se viola el principio de proporcionalidad consagrado con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debido a que el objeto del impuesto es el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles (sic), no es posible que la base gravable sea el número de metros cuadrados de construcción o de superficie total del terreno (según sea el caso), porque no existe relación entre uno y otro, es decir no está en función al tamaño del inmueble el cual dispone y usa, por lo que no tiene relación con el pretendido aprovechamiento que haga de los servicios públicos.

En efecto, prima facie, debe precisarse que los principios de proporcionalidad y equidad que consagra la ley cimbra en el precepto que ya quedó transcrito al inicio de este estudio y de acuerdo al criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se rige en cuanto a los derechos por un sistema distinto al de los impuestos, en mérito a que estos atienden esencialmente al

capital del causante, en cambio los derechos están en relación directa con los servicios que presta al Estado, ello se refleja en las tesis publicadas en las páginas 661 y 658 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación correspondiente a 1917-1988, los cuales son del tenor:

DERECHOS FISCALES, LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIPOS DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DE LOS IMPUESTOS. La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las Leyes tributarias trata de llevar a cabo en materia de derecho a través de una escala de mínimos y máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos, y por tanto, reclama un concepto de acuerdo a esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídica fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: las contraprestaciones que se paguen a la Hacienda Pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que lo

soliciten de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos han de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que causen los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales, para todos los que reciban servicio y análogos, y DERECHOS DEBEN FIJARSE CONFORME AL SERVICIO QUE PRESTA EL ESTADO Y NO AL CAPITAL EN GIRO DEL CAUSANTE. Los derechos deben establecerse tomando en cuenta el servicio que el Estado presta al afectado y no su capital en giro puesto que, conforme al artículo 3º, del Código Fiscal de la Federación, por derecho debe entenderse la contraprestación requerida por el Estado en pago de servicios prestados por él.

Con lo anterior se pone en evidencia que el principio de proporcionalidad que rige respecto a este tipo de contribuciones opera de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes ésta debe entenderse en relación directa con el costo de los servicios que presta el Estado, de suerte que si se toman elementos completamente extraños al servicio público en una forma que por los mismos servicios los causantes paguen una cuota diversa, debe concluirse que la base del "derecho", es desproporcional e inequitativo.

En la especie el artículo 83 Bis-C. de la Ley de Hacienda Municipal,

señala que el tributo tiene por objeto el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles y que en términos del numeral 83 Bis-G, de ese ordenamiento, la base gravable de este derecho, lo constituye el número de metros cuadrados de construcción del predio de que se trate, y que cuando ese inmueble tenga construcción o bien esta no exceda el 15% de la superficie total del terreno, será esa base la superficie (sic) de metros cuadrados del terreno.

De la exposición anterior, se desprende con meridiana claridad, y sin necesidad de prueba que el legislador establece una obligación tributaria, sin atender fundamentalmente al principio de proporcionalidad que se consagra en nuestra Carta Magna, ya que el objeto del derecho no encuentra paridad o bien no guarda relación con la base gravable estipulada dado que si lo gravado por el creador de la norma lo es la recepción y provecho de servicios públicos generalizados e indivisibles que el Estado presta en sus funciones de esa índole, es evidente de que para respetar el principio ya mencionado, debió atender necesariamente al grado, y cuantía del aprovechamiento del sujeto pasivo de la relación tributaria para fijar la base gravable, y no a la capacidad contributiva del sujeto.

Esto es así pues la base gravable se hizo consistir en a).- El número de metros cuadrados de construcción del predio. b).- La superficie de metros cuadrados del terreno, cuando ese inmueble carezca de construcción, o que no exceda del 15% de la superficie total del predio, lo que de manera alguna atienda al provecho que el causante obtenga de esos servicios, sino más bien al capital con que se cuenta en el inmueble como son las construcciones o número de metros lo cual pudiese justificar si se tratara de contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales, cuya situación jurídica y de hecho coincida con el supuesto de la norma (impuesto) más así cuando se refiere a derechos, ya que en estos debe entenderse vinculada la cuota a los servicios prestados, por lo que al no hacerlo así, es evidente que se apartó del principio de proporcionalidad consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El argumento expresado en el título B) concepto 2 también es fundado. Lo anterior es así, pues de la norma combatida se aprecia que el legislador al establecer la base gravable de esa de hecho, también trasgredió en perjuicio de la quejosa ese requisito constitucional, pues además de que no fijó esa base atendiendo a la pluralidad o singularidad de la prestación de los servicios que grava en las diferentes

zonas del Estado de México, no se percató de que a mayor número de metros de construcción o superficie del predio, será mayor también la cantidad que se cobre, aunque los inmuebles que estén ubicados en un mismo municipio, con igual rango de sector catastral y reciban los mismos servicios, lo que pone de manifiesto la inconstitucionalidad del tributo, porque en lugar de dar un tratamiento idéntico a los que se encuentra en una situación de igualdad, permite que quienes reciben un mismo servicio paguen cuotas diferentes por ese concepto, desde luego según sea el capital del causante, con la consecuente violación al principio ya referido. Lo anterior cobra vigor en atención a que la equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago.

Por último por lo que ve al título 2 concepto 3 de la demanda de garantías tiene razón la inconforme cuando afirma que el artículo 83 BIS-C, de la ley de Hacienda Municipal del Estado de México, no precisa el objeto del impuesto, pues en el caso no indica que debe entenderse por servicios públicos generalizados e indivisibles, dado que un análisis sistemático de la norma se aprecia que el legislador se refiere en forma

genérica y dogmática a esos servicios, sin que defina que debe entenderse por esa connotación, lo que desde luego coloca al contribuyente en estado de inseguridad jurídica al no encontrarse en la posibilidad de saber cuales son esos servicios que por su aprovechamiento debe cubrir por lo anterior el tributo reclamado también viola el principio de legalidad previsto en el precepto ya multicitado.

En esas condiciones, al ser fundados los conceptos de violación analizados en último término, procede conceder a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita."

Como se puede apreciar, el Juzgador al emitir su resolución consideró al Impuesto sobre Radicación como un Derecho en los términos del artículo 2° fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que en nuestra opinión dicho criterio es erróneo, en virtud de que el mencionado Impuesto no encuadra en los elementos que configuran un Derecho, es decir, no se obtiene una contraprestación directa en beneficio del particular por el pago del Impuesto sobre Radicación, esto es, estamos en presencia de un gravamen general e indivisible que no implica el beneficio directo por algún servicio prestado del Estado.

No obstante lo anterior, no considerando el hecho de que el Juzgador consideró al Impuesto referido como un Derecho, consideramos procedente la declaratoria de inconstitucionalidad de dicho Impuesto, ya que sea como Impuesto o Derecho, ambas son contribuciones y como tal deben de cumplir con los supuestos y elementos de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(ii) El segundo criterio al que nos referiremos en el presente trabajo es aquel adoptado por el Juzgado Primero de Distrito del Estado de México con Residencia en Toluca, al resolver el Juicio de Amparo 315/93-I promovido por Chrysler de México, S.A. de C.V., el cual es del rubro siguiente:

"...

Así pues, asiste la razón a la parte peticionaria cuando argumenta esa violación a la legalidad tributaria utilizando como apoyo para su estimación el contenido del artículo 83 BIS-H de la Ley de Hacienda Municipal, precepto relativo al impuesto de radicación y que a la letra dice: "La cuota del impuesto determinará y liquidará para su pago, aplicando a la base gravable a que alude el artículo anterior, el factor que corresponda atendiendo al rango del sector catastral así como del municipio en que esté ubicado el

inmueble de que se trate, de conformidad con la siguiente:

T A R I F A

RANGO DEL SECTOR CATASTRAL
GRUPOS DE I, II, III V, VI VII, X,
XI, XII
MUNICIPIOS Y IV VIII Y IX Y XIII

FACTORES FACTORES FACTORES

1	1.66	1.83	2.00
2	1.33	1.46	1.60
3	1.06	1.17	1.28

El impuesto correspondiente a los inmuebles rústicos ubicados fuera del perímetro urbano, se determinará aplicando a su base el factor que corresponde al rango I, de conformidad a la tarifa anterior. Para efectos de este artículo, el rango del sector catastral será el asignado para cada uno de los sectores catastrales de los Municipios del Estado por el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México y que al efecto publique en el Periódico Oficial "Gaceta del gobierno". Los grupos a que alude este artículo, se formarán por los siguientes Municipios: 1.- Atizapan de Zaragoza, Coacalco, Cuautitlán de Romero Rubio, Cuautitlán Izcalli, Ecatepec, huixquilucan, La Paz, Metepec, Naucalpan, Nezahualcóyotl, Tlalnepantla, Toluca y Tultitlán. 2.- Acambay, Almoloya de Juárez,

Amecameca, Atlacomulco, Capulhuac, Chalco, Chiconcuac, Chimalhuacán, Huehuetoca, Ixtapaluca, Ixtapan de la Sal, Ixtralhuaca, Jilotepec, Lerma, Malinalco, Melchor Ocampo, Nicolás Romero, Ocoyoaca, San Mateo Atenco, Santiago Tianguistenco, Tecámac, Temascalcingo, Tenancingo, Tenango del Valle, Teoloyucan, Teotihuacán, Tepetzotlán, Texcoco, Tlalmanalco, Tultepec, Valle de Bravo, Villa Guerrero y Zinacantepec. 3.- Acolman, Aculco, almoloya de Alquisiras, Almoloya del Río, Amanalco, Amatepec, Apaxco, Atento, Atlautla, Axapusco, Ayapango, Claimaya, Chapa de Mota, Chapultepec, Chiautla, Chicoloapan, Coatepec Harinas, Ocotitlán, Coyotepec, Donato Guerra, Ecatzingo, El Oro, Hueycoxtila, Ixtapan del Oro, Jalatlaco, Jaltenco, Jilotzingo, Jiquipilco, Jocotitlán, Joquicingo, Juchitepec, Mexicalcingo, Nextlalpan, Nopaltepec, Ocuilan, Otumba, Otzolopana, Otzolotepec, Ozumba, Papalotla, Polotitlán, San Antonio la Isla, San Bartolo Morelos, San Felipe del Progreso, San Martín de las Pirámides, San Simón de Guerrero, Santa Cruz Atizapán, Santa María Rayón, Santo Tomás de los Plátanos, Soyaniquilpan, Sultepec, Temamatla, Tejupilco, Temascalapa, Temascaltepec, Temoya, Tenango del Aire, Tepetlacxotoc, Tepetixpa, Tequixquiac, Texcaltitlán, Tecalyacac, Tezoyuca, Timilpan, Tlatlaya, Isidro Fabela, Tonicaco, Villa de Allende, Villa del Carbón, Villa Victoria, Xonacatlán, Zacazonapan, Zacualpan, Zumpahuacán Y

Zumpango. En ningún caso el monto de este impuesto podrá ser menor a:

GRUPO DE NUMERO DE SALARIOS MINIMOS
MUNICIPIOS GENERALES DIARIOS DE LA
ZONA

ECONOMICA QUE CORRESPONDA

1	10.51
2	9.95
3	7.46

Asimismo, el monto del impuesto no podrá ser mayor a:

GRUPO DE NUMERO DE SALARIOS MINIMOS
MUNICIPIOS GENERALES DIARIOS DE LA
ZONA

ECONOMICA QUE CORRESPONDA

1	426.46
2	373.44
3	280.08

De esta forma, según puede observarse del tercer párrafo del numeral en cita, el rango del Sector catastral correspondiente a cada causante será asignado de conformidad a cada uno de los sectores catastrales de los Municipios del Estado y por conducto del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México, mediante la determinación que tal entidad deberá publicar en el Periódico Oficial "Gaceta del Gobierno", lo que se llevó a efecto en fecha treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos en que tal Instituto para los efectos

del precepto mencionado dio a conocer los sectores catastrales y los rangos para los efectos de la determinación de la cual para la liquidación del impuesto sobre radicación, lo que hace fundado el argumento e la quejosa en el sentido de que se encomienda a un órgano descentralizado la determinación de los elementos fundamentales para la determinación de la aplicación de la cuota a cubrir por el mencionado impuesto, porque si bien es cierto que la Ley de Hacienda Municipal en lo relativo a la imposición sobre le hecho de la radicación establece los factores aplicables según los grupos de Municipios y los montos máximos y mínimos del impuesto, lo cierto es que el impuesto de que se viene hablando solamente puede quedar concretamente establecido y de hecho cuantificado, por la aplicación relacionada de los factores contenidos en la ley de los rangos y sectores catastrales que viene a determinar el Instituto señalado, luego entonces, es claro que se está en presencia de un caso en el que no se encuentran contenidos en la propia ley los elementos que por su interrelación dan por resultado la cuota a pagar por el sujeto obligado, quien de hecho desconoce por la sola lectura del texto legal cual debe ser la cantidad que debe cubrir con motivo de ese impuesto o dicho de otra forma existe una clara imprevisibilidad en la carga tributaria y se propicia la arbitrariedad en la imposición, ya

que cualquier modificación a los rangos y sectores catastrales por parte del referido Instituto, redunde en modificación e la tasa impositiva y así pues ese elementos sustancial de la relación tributaria que se conoce como tasa no queda plasmado en la ley sino que viene a ser un producto de la actividad de un organismo descentralizado y creado para la aplicación de la Ley de Catastro del Estado de México.

Por lo tanto, si cuando bajo los razonamientos realizados ha sido posible determinar que existe violación a la garantía de legalidad tributaria en el establecimiento de un impuesto sobre radicación, contenido en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, es necesario concluir que lo procedente es el conceder a la persona moral quejosa a la protección Federal que solicita en relación a la aplicación en su perjuicio de dicha norma impositiva, protección que necesariamente deberá hacerse extensiva en relación a los actos de aplicación que fueron reclamados de los Tesoreros Municipales de esta ciudad de Toluca y de Cuautitlán Izcalli, México, y que se encuentran acreditados con los documentos visibles en las fojas cincuenta y tres, cincuenta y cinco, cincuenta y seis, cincuenta y ocho y cincuenta y nueve de los autos, toda vez que habiéndose considerado procedente el amparar en contra de la ley reclamada por cuanto al impuesto analizado al

estimarlo inconstitucional, esa consideración debe hacerse extensiva para los actos de su aplicación, por no ser éstos más que efectos y consecuencias jurídicas del acto principal por el que se concedió la protección Federal, sin que sea obstáculo alguno para la emisión de esta resolución el hecho de que no hayan sido analizados los restantes conceptos de violación que hace valer la parte quejosa, en razón de que al estimarse fundado uno de ellos y ser suficiente para el otorgamiento de la protección Federal solicitada, ello hace innecesario el estudio de los demás conceptos de queja, en los términos de la Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que bajo el número 440, aparece publicada en la página Setecientos setenta y cinco de la Segunda Parte del Apéndice mencionado y que a la letra dice: **CONCEPTOS DE VIOLACION. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.** Si el amparo que se concede por uno de los capítulos de queja, trae como consecuencia que se nulifiquen los otros actos que se reclaman, es inútil decidir sobre estos.

Por lo anteriormente expuesto y fundado y con apoyo además en los artículo 76, 77, 78, 79, 80, 192 y demás relativos y aplicables de la Ley de Amparo, se resuelve:

En los términos y para los efectos a que se contrae el considerando quinto de este fallo, la Justicia de la

Unión AMPARA Y PROTEGE a la empresa quejosa CHRYSLER DE MEXICO, S.A., en contra de los actos que en esta vía reclamó a través de su representante legal de las autoridades señaladas como responsables que quedaron precisadas en el considerando segundo de esta resolución".

Cabe señalar que el mismo criterio de inconstitucionalidad ha sido sostenido por el Juzgado 2° de Distrito en el Estado de México con residencia en Toluca y el Juzgado 3° de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan.

En nuestra opinión, compartimos el criterio mencionado anteriormente, ya que consideramos acertado el hecho de que se declare la inconstitucionalidad por la violación de la Garantía de Legalidad consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que como se expuso en la mencionada resolución resulta por demás inconstitucional el delegar a un organismo Descentralizado de la Administración Pública Federal como es el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México la facultad de determinar y de hecho cuantificar el Impuesto sobre Radicación referido, violando de esta manera el principio de legalidad consagrado en la Constitución referido a que toda contribución debe ser establecida formal y materialmente en ley.

En breve estaremos en posibilidad de conocer el criterio que adopte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismo que consideramos deberá ser en el sentido de confirmar la inconstitucionalidad del Impuesto Sobre Radicación, por todas las razones que se han expuesto en esta tesis.

IV.2. Reformas.

Como complemento del punto IV.1. anterior, cabe señalar que las autoridades del Estado de México atendiendo a los criterios de inconstitucionalidad del mencionado impuesto que han sostenido los Juzgados de Distrito, el pasado 27 de diciembre de 1993, publicaron en el Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de México, entre otros Decretos Legislativos, los números 6 y 7 que consisten en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México, para el ejercicio fiscal de 1994 y en el Decreto por el cual se reforma y adicional a la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, misma que en su artículo Segundo adiciona los artículos 83 BIS-D, 83 BIS-E y 83 BIS-I contenidos en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México:

"ART. 83 BIS-H.- El monto del impuesto se determinará y liquidará para su pago, aplicando a la base gravable a que alude el artículo anterior, el factor que corresponda atendiendo al sector tipo así como al Municipio en que esté ubicado el

inmueble de que se trate, de conformidad con la tarifa siguiente; en el entendido de que el resultado se expresará en nuevos pesos.

T A R I F A

SECTOR TIPO

A B C

GRUPOS DE
MUNICIPIOS

F A C T O R E S

1	1.66	1.83	2.00
2	1.33	1.46	1.60
3	1.06	1.17	1.28

Para efectos de este artículo, los sectores tipo A son aquellos a los que la Ley de Catastro del Estado denomina sector habitacional popular; los sectores tipo B son aquellos a los que dicho ordenamiento legal denomina Sector habitacional medio, y los sectores tipo C son aquellos a los que la citada Ley de Catastro denomina sector habitacional residencial.

El impuesto correspondiente a los inmuebles rústicos ubicados fuera del perímetro urbano y en áreas no sectorizadas, se determinará aplicando a su base el factor que corresponde al sector tipo A, considerando además el grupo de Municipio que corresponda conforme a la tarifa anterior.

El impuesto correspondiente a los inmuebles destinados a usos industriales, se determinará aplicando a su base el factor del Sector tipo C, que corresponda al Municipio de su ubicación.

El impuesto correspondiente a los inmuebles destinados a usos comerciales, se determinará de la siguiente forma:

A) Si el inmueble se ubica en un sector tipo comercial general, el impuesto se determinará aplicando a la base el factor del sector B, que corresponda al Municipio de su ubicación.

B) Si el inmueble se ubica en un sector de tipo comercial especial, el impuesto se determinará aplicando a su base el factor del tipo C, que corresponda al Municipio de su ubicación.

Los sectores tipo comercial general y comercial especial, son aquellos que así clasifica la Ley de Catastro del Estado de México.

Los grupos a que alude este artículo se formarán por los siguientes Municipios:

1.
2.
3.

(no se transcriben)

En ningún caso la cantidad a pagar por concepto de este impuesto podrá ser menor a los montos siguientes, salvo lo dispuesto en la última tarifa del presente artículo.

Grupos de Número de Salarios Mínimos Municipios Generales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

1.	10.51
2.	9.95
3.	7.46

Asimismo, el monto del impuesto no podrá ser mayor a:

Grupos de Número de Salarios Mínimos Municipios Generales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

1.	420.46
2.	373.44
3.	280.08

Quando la superficie de los inmuebles base del impuesto sea hasta de 75 metros cuadrados y se ubiquen en sectores catastrales estrictamente populares tipo A, los sujetos de este impuesto pagarán los montos a su cargo, conforme a la siguiente:

T A R I F A

Base del Impuesto Número de Salarios Superficie del Mínimos Generales Inmueble en metros Diarios de la Zona

cuadrados. Económica que
corresponda

GRUPO DE MUNICIPIOS

	Gpo.1	Gpo.2	Gpo.3
de 0 a 10	0	0	0
de + de 10.01 a 407.36	6.97	5.22	
de + de 40.01 a 759.36	8.96	6.72	

Los sujetos de este impuesto pagarán el monto a su cargo conforme al régimen general de este capítulo, sin que les sea aplicable lo previsto en la tarifa anterior, cuando para el desarrollo de su actividad empleen trabajadores o en el inmueble donde se dé la radicación se desarrollen las siguientes actividades:

1. Centros sociales, cabarets, centros nocturnos, salones para fiestas, discotecas, pistas de baile, pistas con música magnetofónica, salones para eventos varios, diversiones y espectáculos públicos.
2. Cantinas, cervecerías, pulquerías, centros botaneros y en general todo establecimiento donde se expendan bebidas alcohólicas en botella abierta o al copeo, independientemente del recipiente que se utilice.
3. Restaurantes-bares, video-bares y cafés cantantes y similares.

4. Restaurantes, cafeterías, fondas, loncherías, cocinas económicas, pizzerías, taquerías y torterías, con venta de cerveza, vinos de mesa y bebidas refrescantes con contenido alcohólico.

5. Explotación de juegos electrónicos accionados por fichas o monedas, cuando en el establecimiento exista más de una máquina.

6. Billares, boliches y salones de juegos de mesa con venta de cerveza, vinos de mesa y bebidas refrescantes con contenido alcohólico.

7. Comercios con venta de bebidas alcohólicas en botella cerrada, excluyendo a la cerveza.

8. Hoteles, moteles y casa de huéspedes con venta de bebidas alcohólicas.

9. Prestación de servicios profesionales.

Los contribuyentes que conforme lo previsto en la última tarifa de este artículo, se ubiquen en el rubro de 0 a 10 metros cuadrados, quedan liberados de las obligaciones señaladas en el artículo 83 BIS-K de esta Ley.

Art. 83 BIS-I.-

I. Si el importe del impuesto a pagar corresponde a la cuota mínima establecida para el Municipio de que

trate o a las cuotas del régimen de la última tarifa del artículo 83-BIS-H, éste deberá ser cubierto en una sola exhibición durante el primer bimestre de cada año, o en su caso, en el bimestre en que se inicie la radicación.

....

ART: 83 BIS-D.-

.....

VII.- Destinados a las actividades propias de organismos auxiliares y fideicomisos estatales y municipales exclusivamente.

VIII.- Destinados a las actividades propias de las microindustrias que estén debidamente registradas en el padrón nacional de la microindustria.

ART: 83-BIS-F-

I.-

Quedan liberados de la responsabilidad a que alude el párrafo anterior, las personas físicas o morales que hagan del conocimiento de las autoridades municipales fiscales el acto por el que otorguen el uso o goce de los inmuebles objeto de este impuesto.

.....

ART. 83-BIS-I.-

.....

Respecto de los créditos fiscales derivados del Impuesto sobre Radicación que no hayan sido pagados en los plazos previstos en este artículo, no procederá su actualización en los términos que dispone el Código Fiscal.

Como se puede observar, la reforma tiende principalmente a subsanar la violación a la garantía de legalidad que contenía el Impuesto para el año de 1993, al reformar lo referente a los sectores y rangos catastrales los que anteriormente determinaba el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México, para actualmente consignarlos en la propia ley.

Con la anterior reforma se establecen nuevos elementos para determinar la cuota aplicable a este impuesto consistentes en los sectores tipo A, B ó C, los cuales para poder determinarlos la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, nos remite a lo previsto en la Ley de Catastro de dicha entidad y grupos de municipios dependiendo de la ubicación del inmueble.

Con lo anterior se muestra claramente que el impuesto que nos ocupa en su versión original para el ejercicio de 1993 resultaba inconstitucional y tácitamente

así lo reconocen las autoridades, procediendo a su reforma y salvaguardando el principio de legalidad contenido en nuestra Carta Magna.

No obstante lo anterior, sentimos que existen nuevas violaciones a las garantías individuales de equidad y proporcionalidad por las razones que a continuación se exponen:

a) Violación a la Garantía de Proporcionalidad Tributaria.

El Impuesto sobre Radicación grava el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles cuando se disponga de un inmueble y se utilice en forma permanente, continua y habitual.

A la base del impuesto integrada por el número de metros cuadrados de construcción o de terreno del predio, se le aplicará la tarifa consistente en el factor que corresponda, atendiendo al sector tipo (dependiendo del uso), así como al Municipio en que esté ubicado el inmueble de que se trate, de conformidad con el texto reformado del artículo 83 BIS-H vigente a partir del 1° de enero de 1994.

De lo anterior se concluye que dependiendo del uso para el cual se destine el inmueble y el Municipio en el

que se ubique, le será aplicable el factor que resulte de un determinado sector tipo (A, B o C) y un Grupo específico de Municipio (1, 2 ó 3).

Es preciso recordar en este momento, que el objeto del impuesto, como ya se mencionó, lo constituye el aprovechamiento de servicios públicos generales e indivisibles. En estas condiciones, el impuesto reformado debería gravar a los sujetos pasivos en función del grado de aprovechamiento que obtengan de los servicios públicos generales e indivisibles. Sin embargo, se grava a los sujetos pasivos en función del uso y la ubicación del inmueble o del predio, lo cual es ajeno al objeto del gravamen, lo que implica que con la reforma no se tome en cuenta la capacidad contributiva en función al tipo de impuesto.

En efecto, como ya lo señalé, no por el hecho de poseer o tener la propiedad de un inmueble ubicado en un determinado Municipio, implica que se aprovecha en un mayor o menor grado de los servicios públicos generales e indivisibles, por lo cual, las reformas y adiciones al Impuesto sobre Radicación reformado se aleja totalmente de la capacidad contributiva que debe tomar en cuenta para gravar a los sujetos pasivos. Ello hace que el gravamen en análisis viole la garantía de proporcionalidad contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

La desproporcionalidad surge debido a que con la reforma hecha al artículo 83 BIS-H al Impuesto sobre Radicación, que grava el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, toma como parámetro para medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo, aspectos totalmente ajenos al objetivo que grava como lo es el uso y la ubicación de un inmueble, circunstancia que nada tienen que ver con un mayor o menor grado de aprovechamiento de los servicios públicos, por lo cual el citado gravamen resulta violatorio de garantías individuales.

Más aún, para crear mayor convicción sobre la desproporcionalidad del gravamen impugnado surgido con motivo de la reforma vigente a partir de 1994 y, por tanto, su inconstitucionalidad, es el caso que, tomando en cuenta que el objeto del impuesto es el aprovechar servicios públicos generales e indivisibles, no puede considerarse como parámetro para que un contribuyente tenga mayor o menor capacidad contributiva, la ubicación en un determinado municipio del inmueble que se venga utilizando, pues una cosa es la capacidad contributiva enfocada al patrimonio (objeto no gravado por el impuesto en análisis) pero gravado por el impuesto predial que es de rango Municipal, y otra cosa lo constituye el aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles. Es por ello inconstitucional que un impuesto, que con motivo de su reforma y adición, grave el

aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, tomando como punto de partida para medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo el uso y la ubicación del inmueble.

Como se puede apreciar, la reforma y adición al Impuesto sobre Radicación rompe el principio de proporcionalidad tributaria que toda contribución debe respetar.

Asimismo, con motivo de la reforma realizada al artículo 83 BIS-H del Impuesto sobre Radicación la nueva manera de determinar la tarifa aplicable a la base gravable requiere de dos elementos: el primero, se conforma del "sector tipo" que puede ser A, B o C, dependiendo del uso al cual se detiene el inmueble afecto a este gravamen y el segundo, se refiere al Grupo de Municipio según la ubicación, pudiendo ser 1, 2 ó 3.

Lo anterior es inconstitucional en razón de que no toma en consideración la capacidad contributiva real de cada contribuyente.

En efecto, el hecho de que en un inmueble se destine a un uso determinado no constituye un elemento o parámetro para presuponer la existencia de una capacidad para

contribuir para los gastos públicos igual de todos los sujetos obligados.

Es importante recordar que la capacidad contributiva corresponde a la actitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario del impuesto, actitud que depende de dos elementos, uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen y otro, la necesidad de los recursos.

El texto de la reforma mencionada nos lleva a considerar que dos contribuyentes con un inmueble destinado al mismo uso ubicados en el mismo Municipio, tengan que soportar de igual manera el impacto económico que el impuesto les genera al tener que aplicar un mismo factor para la determinación del monto a pagar, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de cada uno de ellos como ente individual, lo cual deviene en desproporcionalidad.

b) Violación a la Garantía de Equidad Tributaria.

(1) La adición sufrida por el artículo 83 BIS-D con las fracciones VII y VIII contenida en el artículo Segundo del Decreto Legislativo No. 7, exenta del pago a determinados sujetos por la disposición material o formal de los inmuebles que sean:

"83 BIS-D. El Impuesto sobre Radicación no se causa, por el establecimiento o la disposición material o formal de los inmuebles que sean;

I...

II...

III...

IV...

V...

VI...

VII.- Destinado a las actividades propias de organismos auxiliares y fideicomisos estatales y municipales exclusivamente.

VIII. Destinados a las actividades propias de las microindustrias que estén debidamente registradas en el padrón nacional de la microindustria."

Como se puede observar, la adición de las nuevas fracciones VII y VIII del mencionado artículo, de la Ley tributaria en su texto vigente a partir de 1994, exime del pago del Impuesto sobre Radicación a determinados sujetos, aún cuando también se aprovechan de los servicios públicos generales e indivisibles. Es importante tener en cuenta que el objeto del impuesto lo constituye el aprovechamiento de ciertos servicios públicos, por lo cual, para que este impuesto fuera equitativo, debiera gravar a todos aquellos sujetos que se encuentren en la hipótesis de causación.

La Ley que contiene la adición al precepto del Impuesto sobre Radicación, en ningún momento justifica las nuevas exenciones que prevé, lo cual implica que el gravamen en cuestión resulte inequitativo y violatorio de garantías individuales contenidas en los artículos 28 y 31, fracción IV Constitucionales.

(ii) La nueva tarifa del Impuesto sobre Radicación contenida en el reformado artículo 83 BIS-H, resulta inequitativa y, por tanto, violatoria de garantías individuales.

En efecto, el citado artículo señala:

"ART. 83 BIS-H.- El monto del impuesto se determinará y liquidará para su pago, aplicando a la base gravable a que alude el artículo anterior, el factor que corresponda atendiendo al sector tipo así como al Municipio en que esté ubicado el inmueble de que se trate, de conformidad con la tarifa siguiente; en el entendido de que el resultado se expresará en nuevos pesos.

T A R I F A
SECTOR TIPO

	A	B	C
GRUPOS DE MUNICIPIOS	FACTORES		
1	1.66	1.83	2.00

2	1.33	1.46	1.60
3	1.06	1.17	1.28

Para efectos de este artículo, los sectores tipo A son aquellos a los que la Ley de Catastro del Estado denomina sector habitacional popular; los sectores tipo B son aquellos a los que dicho ordenamiento legal denomina sector habitacional medio, y los sectores tipo C son aquellos a los que la citada Ley de Catastro denomina sector habitacional residencial.

El impuesto correspondiente a los inmuebles rústicos ubicados fuera del perímetro urbano y en áreas no sectorizadas, se determinará aplicando a su base el factor que corresponde al sector tipo A, considerando además el grupo de Municipio que corresponda, conforme a la tarifa anterior.

El impuesto correspondiente a los inmuebles destinados a usos industriales, se determinará aplicando a su base el factor del sector tipo C, que corresponda al Municipio de su ubicación.

El impuesto correspondiente a los inmuebles destinados a usos industriales, se determinará aplicando a su base el factor del sector tipo C, que corresponda al Municipio de su ubicación.

El impuesto correspondiente a los inmuebles destinados a usos

comerciales, se determinará de la siguiente forma:

a) Si el inmueble se ubica en un sector de tipo comercial general, el impuesto se determinará aplicando a la base el factor del sector B, que corresponda al Municipio de su ubicación.

b) Si el inmueble se ubica en un sector de tipo comercial especial, el impuesto se determinará aplicando a su base el factor del tipo C, que corresponda al Municipio de su ubicación.

Los sectores tipo comercial general y comercial especial, son aquellos que así clasifica la Ley de Catastro del Estado de México.

Los grupos a que alude este artículo se formarán por los siguientes Municipios:

1.
2.
3.

(no se transcriben)

En ningún caso la cantidad a pagar por concepto de éste impuesto podrá ser menor a los montos siguientes salvo lo dispuesto en la última tarifa del presente artículo.

Grupos de Número de Salarios Mínimos Municipios Generales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

1.	10.51
2.	9.95
3.	7.46

Asimismo, el monto del impuesto no podrá ser mayor a:

Grupos de Número de Salarios Mínimos Municipios Generales Diarios de la Zona

Económica que corresponda

1.	420.46
2.	373.44
3.	280.08

.....

Como se puede apreciar, dicha disposición remite a grupos de Municipios dependiendo de donde esté ubicado el inmueble para la determinación del impuesto.

Lo anterior significa que mientras algunos sujetos que sean propietarios o poseedores de inmuebles situados en Municipios del Grupo 1 tendrán que aplicar un "factor" mayor a la base, a diferencia de otros sujetos cuyos inmuebles se encuentren en Municipios del Grupo 2 o 3, aún cuando todos los sujetos se aprovechan de los servicios públicos generales e indivisibles.

Lo anterior no da un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que le hace inequitativo y violatorio de la citada garantía contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

(iii) Otra parte del reformado artículo 83 BIS-H de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, que pone de manifiesto la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Radicación al violar nuevamente lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a la equidad que en todo tributo debe existir, es la siguiente:

El precepto en la parte que aquí nos interesa establece:

"Cuando la superficie de los inmuebles base del impuesto sea hasta de 75 metros cuadrados y se ubiquen en sectores catastrales estrictamente populares tipo A, los sujetos de este impuesto pagarán los montos a su cargo, conforme a la siguiente:

<i>Base del Impuesto</i>	<i>Número de Salarios</i>
<i>Superficie del</i>	<i>Minimos Generales</i>
<i>Inmueble en metros</i>	<i>Diarios de la Zona</i>
<i>cuadrados</i>	<i>Económica que</i>
	<i>corresponda</i>

GRUPO DE MUNICIPIOS

	Gpo.1	Gpo.2	Gpo.3
de 0 a 10	0	0	0
de + de 10.01 a 407.36	6.97	5.22	
de + de 40.01 a 759.36	8.96	6.72	

Los sujetos de este impuesto pagarán el monto a su cargo conforme al régimen general de este capítulo, sin que les sea aplicable lo previsto en la tarifa anterior, cuando para el desarrollo de su actividad empleen trabajadores o en el inmueble donde se dé la radicación se desarrollen las siguientes actividades:

1. Centros sociales, cabarets, centros nocturnos, salones para fiestas, discotecas, pistas de baile, pistas con música magnetofónica, salones para eventos varios, diversiones y espectáculos públicos.
2. Cantinas, cervecerías, pulquerías, centros botaneros y en general todo establecimiento donde se expendan bebidas alcohólicas en botella abierta o al copeo, independientemente del recipiente que se utilice.
3. Restaurantes-bares, video-bares y cafés cantantes y similares.
4. Restaurantes, cafeterías, fondas, loncherías, cocinas económicas, pizzerías, taquerías y torterías, con venta de cerveza, vinos de mesa y

bebidas refrescantes con contenido alcohólico.

5. Explotación de juegos electrónicos accionados por fichas o monedas, cuando en el establecimiento exista más de una máquina.

6. Billares, boliches y salones de juegos de mesa con venta de cerveza, vinos de mesa y bebidas refrescantes con contenido alcohólico.

7. Comercios con venta de bebidas alcohólicas en botella cerrada, excluyendo a la cerveza.

8. Hoteles, moteles y casa de huéspedes con venta de bebidas alcohólicas.

9. Prestación de servicios profesionales.

Los contribuyentes que conforme lo previsto en la última tarifa de este artículo, se ubiquen en el rubro de 0 a 10 metros cuadrados quedan liberados de las obligaciones señaladas en el artículo 83 BIS-K de esta ley.

De lo anterior se advierte que la reforma señalada contempla una tarifa especial para aquellos sujetos que utilicen inmuebles con una superficie de 75 metros cuadrados y que se ubiquen en sectores catastrales estrictamente populares tipo A, para determinar el monto del impuesto que deberán pagar.

Asimismo, establece que los sujetos de este impuesto pagarán el monto a su cargo conforme al régimen general, sin que les sea aplicable lo previsto en la tarifa especial, cuando para el desarrollo de su actividad empleen trabajadores o en el inmueble objeto de la radicación se desarrolle alguna de las actividades que en el mismo se enlistan.

Resulta que el precepto que se analiza no cumple con la garantía de equidad al tratar de manera distinta a sujetos que se ubican en el mismo supuesto de igualdad entre ellos, en relación con el objeto del impuesto (el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles).

En efecto, existe una gran cantidad de sujetos obligados a cumplir con el gravamen que nos ocupa que se ven excluidos del posible beneficio o ventaja que en algún momento pudiera implicar el determinar el monto a paga del mismo conforme a la tarifa especial que se prevé.

En este orden de ideas tenemos que no le resulta aplicable dicha tarifa a los siguientes contribuyentes:

1) A aquel cuya superficie del inmueble objeto del impuesto sea suponer a 75 metros cuadrados, inclusive ubicándose en el sector catastral popular tipo A.

2) A aquel que utilizando un inmueble afecto al tributo cuya superficie es hasta de 75 metros cuadrados, se ubique en un sector catastral distinto al popular tipo A, B o C.

3) A aquel que posea un inmueble con una superficie hasta de 75 metros cuadrados y se ubique en el sector catastral popular tipo A, pero que la actividad que desarrolla en el inmueble o los trabajadores que emplean, encuadre en alguno de los 9 casos que establece el listado.

Del texto del Impuesto sobre Radicación no se advierten los elementos que el legislador tomó en consideración para establecer un régimen especial para determinar el monto a pagar por parte de diversos sujetos, en base a una tarifa exclusiva para ellos, es decir, no se aprecia el motivo por el cual se pueda considerar que un inmueble con superficie de hasta 75 metros cuadrados aproveche en menor grado los servicios públicos objeto del tributo (suponiendo, sin conceder, que ese sea el parámetro que se quiso tomar en cuenta), que otro inmueble de hasta 80, 90 ó 100 metros cuadrados.

Como se estableció en el Capítulo III anterior, existen criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aplicables analógicamente, en el sentido de que para una exención (al régimen general para determinar el monto del impuesto a pagar) no resulte violatoria de garantías, debe establecerse con claridad los elementos de naturaleza política, económica y/o social que tomó en cuenta el legislador para declarar exentos a determinados individuos (en el caso para sacarlos del régimen general para el pago del tributo y ubicarlos con un tratamiento especial).

La reforma realizada al artículo 83 BIS-H no justifica el establecimiento e un régimen especial y exclusivo a los sujetos cuyo inmueble tenga una superficie de hasta 75 metros cuadrados, no obstante encontrarse en el mismo supuesto que los demás obligados a pagar el tributo en relación con su objeto, situación que convierte al Impuesto sobre Radicación contrario a lo dispuesto por la Ley Suprema en cuanto a la equidad tributaria.

Lo anterior resulta ser así, ya que puede darse el caso de dos poseedores de inmuebles ubicados en el sector catastral tipo A, uno con 75 metros cuadrados de superficie y el otro con 100 metros cuadrados, pero que aprovechan de igual manera los servicios públicos generales e indivisibles del Municipio en el que se ubican, da lugar a que el primero pague el impuesto en base a una tarifa especial y el segundo

tenga que considerar la prevista en el régimen general, sin existir un elemento lo suficientemente claro para justificar un trato desigual a situaciones iguales en cuanto al aprovechamiento de servicios públicos (objeto del impuesto).

De igual manera se establece un trato diferente a sujetos en situaciones similares consistente en utilizar un inmueble de hasta 75 metros cuadrados pero en distintos tipos de sectores catastrales.

En el caso de dos inmuebles de 75 metros cuadrados de superficie que aprovechan en igual grado o cantidad los servicios públicos, pero ubicados en el sector popular tipo A y en el sector medio tipo B, respectivamente. En base a ello el inmueble ubicado en el sector tipo A determinará el monto del impuesto a pagar en base a una tarifa de régimen general, sin que tampoco se establezca en la ley el elemento, parámetro o circunstancia que el legislador observó para establecer un sistema diferente a dos sujetos en igualdad frente al objeto del tributo.

Para que lo anterior no resultara inconstitucional era requisito que se estableciera en el texto legal la razón o motivo de tipo económico, social y/o político que se presenta para dar un trato distinto a los inmuebles ubicados en el sector catastral estrictamente popular tipo A, en relación con los demás sujetos obligados que encuadran en el

supuesto de 75 metros cuadrados de superficie, pero ubicados en sectores catastrales medio tipo B o residencial tipo C.

Lo expuesto pone de manifiesto la violación del Impuesto sobre Radicación a la garantía individual consagrada a los gobernados por la Ley Suprema en cuanto a la obligación de contribuir al gasto público de los Municipios de manera equitativa.

Como se puede advertir, seguimos considerando que el legislador continúa lesionando los intereses de los particulares aún y cuando reformó el mencionado Impuesto.

Por lo anterior, consideramos que aún reformando el texto del Impuesto sobre Radicación, los particulares cuentan con motivos suficientes para solicitar el amparo de la justicia federal y evitar el pago del gravamen que lesiona su patrimonio.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se han expuesto los principios básicos que todo tributo debe de observar a fin de no lesionar las garantías de los particulares.

No obstante, como se expuso en el presente estudio, el Estado, en el ejercicio de sus facultades impositivas lesiona y viola las garantías tributarias de los particulares, tal y como se demuestra con el establecimiento del ya analizado y criticado Impuesto Sobre Radicación, contenido en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México.

Asimismo, se observa como el Estado tácitamente admite su actuación fuera del marco legal en el establecimiento del mencionado impuesto, reformándolo y pretendiendo así articular el mismo con el fin de guardar los principios y máximas Constitucionales. Sin embargo, tal y como se expuso a lo largo del presente estudio, dicho impuesto aún y con sus reformas, sigue violando las garantías individuales de los particulares que se encuentran en el supuesto de causación.

En virtud de lo anterior, a continuación se exponen las conclusiones que resultan del presente trabajo:

1.- La legislación mexicana carece de una definición clara y precisa de lo que es impuesto, toda vez que la contenida en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación vigente es deficiente y desatinada. En virtud de lo anterior, se sugiere una modificación a dicho precepto jurídico.

2.- De acuerdo a lo anterior, se propone la siguiente definición:

Impuesto son las prestaciones establecidas en Ley a cargo de las personas físicas o morales que se ubiquen en el supuesto establecido en la misma, creadas por el Estado para sufragar los gastos públicos, pero sin que exista una relación carga-beneficio de modo directo para el particular que cubre dichas prestaciones.

3.- La Constitución mexicana en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir para sufragar los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, estableciendo a su vez, los principios que todo Impuesto debe satisfacer, siendo estos los de legalidad, proporcionalidad y equidad.

No obstante, nuestra Constitución omite definir lo que por proporcionalidad y equidad debe entenderse, lo que

ha conllevado a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación interprete dichos conceptos a través de la jurisprudencia definida.

4.- Los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad exigidos por el citado artículo de nuestra Constitución, e interpretados a través de jurisprudencia definida de nuestra Suprema Corte de Justicia, deben ser respetados por cualquier tipo de impuesto sin importar las características del mismo. Es decir, el hecho de que existan diversas clases de impuestos, llámense directos, indirectos, ad-valorem, reales o personales por citar sólo algunos, no es óbice para que no sean respetados los citados principios constitucionales.

5.- El Impuesto sobre Radicación es un impuesto directo que grava el aprovechamiento de los servicios públicos generalizados e indivisibles, por la radicación en el Estado de México.

6.- A la luz del principio de proporcionalidad tributaria el Impuesto sobre Radicación resulta inconstitucional.

Lo anterior es así, en virtud de que el señalado impuesto no atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes, ya que su objeto no es un claro indicador de

ésta, pues el hecho de poseer un inmueble de menor o mayor tamaño no es indicador del aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, lo cual no refleja la capacidad contributiva de los particulares.

Asimismo el Impuesto sobre Radicación constituye una violación de la mencionada garantía de proporcionalidad en virtud de constituir un gravamen adicional a los impuestos que los particulares venían pagando por el uso y aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, como el pago de derechos de agua, etc.

7.- El Impuesto sobre Radicación también es violatorio del principio de equidad tributaria en virtud de eximir de su pago a ciertos sujetos, siendo que el objeto del impuesto es el uso y aprovechamiento de los servicios públicos generales e indivisibles, y dichos sujetos también se aprovechen de los mismos servicios de tal manera que se rompe el principio de equidad tratando desigual a los iguales.

Dicho impuesto también viola esta garantía en lo relativo a la base gravable y en la tarifa que contempla, pues mientras dos sujetos se aprovechan de los mismos servicios públicos generales e indivisibles uno tendrá que pagar más que el otro por pertenecer a un sector con una tarifa mayor.

8.- El impuesto era violatorio de la garantía de legalidad hasta su reforma en el ejercicio de 1994, habida cuenta que uno de sus elementos para determinar el impuesto era el sector catastral no se encontraba bien definido y se facultaba a un organismo descentralizado, como es el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México, la facultad de determinar dichos sectores catastrales.

Asimismo, dicho impuesto no establecía, de manera clara y precisa, otro de sus elementos como es el objeto, en virtud de no establecer cuáles son los servicios públicos generalizados e indivisibles de los que los particulares se aprovechan para que en base a ello surja el hecho generador del tributo.

9.- A partir del ejercicio fiscal de 1994 el panorama del impuesto cambió únicamente en lo relativo a la violación de la garantía de legalidad, reformando dicho impuesto en el sentido de subsanar dicha violación.

No obstante la reforma para el ejercicio de 1994, el Impuesto sobre Radicación sigue siendo desproporcional e inequitativo.

10.- Los Tribunales Federales han coincidido con dicha violación a la garantía de legalidad.

B I B L I O G R A F I A

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". 2a. Ed., Textos Universitarios, México, 1975.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal". 5a. Ed., Themis, México, 1989.
3. BERLIRI, Antonio, "Corso Institucionale Di Diritto Tributario". 2a. Ed., Giuffre, Milano 1965.
4. BURGOA, Ignacio. "El Juicio de Amparo". 18a. Ed., Porrúa, México, 1982.
5. DE ARAUJO FALCAO, Amilcar. "El hecho Generador de la Obligación Tributaria". Depalma, Buenos Aires, 1964.
6. DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 13a. Ed., Porrúa, México, 1985.
7. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". 2a. Ed., Pac, México, 1987.
8. FAYA VIESCA, Jacinto. "Finanzas Públicas". 2a. Ed., Porrúa, México, 1986.

9. FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos". 27a. Ed., Porrúa, México, 1986.
10. FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo". 29a. ed., Porrúa, México, 1990, Pág. 29.
11. GARCIA MAYNES, Eduardo. "Introducción al Estudio de Derecho". 32a. Ed., Porrúa, México, 1980.
12. GIANNINI, A.D. "Instituciones de Derecho Financiero", Trad. Española. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
13. GIULIANI FOURUNGE, Carlos M. "Derecho financiero". 3a. Ed., Depalma, Buenos Aires, 1984.
14. JARACH, Dino. "El hecho Imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.
15. JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario". 2a. Ed., Abeudo-Perrot, Buenos Aires, 1969.
16. JEZE, Gastón. "Les Principes Gènèraux du Droit Administratif. Rev. de Der. Publ. et de la Science Politique", 1930.

17. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 3a. Ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1985.
18. PUGLIESE, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", 2a. Ed., Porrúa, México, 1976.
19. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". 2a. Ed., Harla, México, 1987.
20. SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo". 10a. Ed., Porrúa, 1981.
21. TENA RAMIREZ, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano". 9a. Ed., Porrúa, México, 1968.

LEGISLACION CONSULTADA

22. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 86a. ed., Porrúa, México, 1993.
23. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Dofiscal Editores, México, 1981.
24. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Compilación Fiscal, Dofiscal Editores, México, 1994.

25. NUEVA LEGISLACION DE AMPARO REFORMADA, Alberto Trueba Urbina, Jorge Trueba Barrera, 67a. ed., Editorial Porrúa, México, 1992.
26. CODIGO FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO, Prontuario de Legislación Fiscal, 1993, Gobierno del Estado de México, Secretaría de Finanzas y Planeación, Procuraduría Fiscal.
27. LEY DE CATASTRO DEL ESTADO DE MEXICO, Prontuario de Legislación Fiscal, 1994, Gobierno del Estado de México, Secretaría de Planeación y Finanzas, Procuraduría Fiscal.
28. LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE MEXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1993. Prontuario de Legislación Fiscal 1993, Gobierno del Estado de México, Secretaría de Finanzas y Planeación, Procuraduría Fiscal.
29. LEY DE INGRESOS DE LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MEXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1994. Prontuario de Legislación Fiscal 1994, gobierno del Estado de México, Secretaría de Finanzas y Planeación, Procuraduría Fiscal.
30. LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MEXICO. Prontuario de Legislación Fiscal 1993, Gobierno del Estado de México, Secretaría de Finanzas y Planeación, Procuraduría Fiscal.

31. LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MEXICO.
Prontuario de Legislación Fiscal 1994, Gobierno del
Estado de México, Secretaría de Finanzas y Planeación,
Procuraduría Fiscal.