



UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

CLAVE:879309

VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD
Y PROPORCIONALIDAD POR PARTE DEL IETU

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
RAFAEL FERNANDO CONTRERAS CURIEL

A S E S O R :
LIC. JULIO CÉSAR MANCERA ALCÁNTAR

CELAYA, GUANAJUATO. ENERO 2010.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A mis Padres por apoyarme toda mi vida con sus valores, educación y amor, y darme la oportunidad de brindarme con una carrera profesional, a mis hermanos por ser parte de mi vida.

A los Licenciados por todos sus conocimientos impartidos de la mejor manera.

A mis compañeros por vivir conmigo esta etapa maravillosa en mi vida, gracias por sus apoyos.

GRACIAS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I GENERALIDADES

1.1	SUJETOS.....	1
1.2	OBJETO.....	2
1.3	BASE DEL IETU.....	2
1.4	TASA DEL IETU.....	3
1.5	EXENTOS.....	4
1.5.1	DEDUCCIONES.....	9
1.5.2	REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.....	17
1.6	MOMENTOS DE CAUSACION.....	19
1.7	MECÁNICA DE CÁLCULO.....	20
1.7.1	DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS.....	22
1.8	ACREDITAMIENTOS.....	22
1.9	OBLIGACIONES.....	24
1.10	CONCEPTOS NO DEDUCIBLES.....	25
1.10.1	NO-DEDUCCIÓN DE LA NOMINA Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	26

CAPÍTULO II PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

2.1	PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	28
-----	---------------------------	----

2.2	PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	39
2.2.1	ELEMENTOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	46
2.3	PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.	50
2.4	PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	51
2.5	PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.	53
2.6	PRINCIPIO DE VINCULACIÓN DEL GASTO PÚBLICO.	55
2.7	PRINPCIO DE PROPORCIONALIDAD.	60

CAPÍTULO III EL IETU Y SUS CARACTERISTICAS

3.1	IETU ES UN IMPUESTO MÍNIMO.	63
3.2	EL IETU ES UN IMPUESTO DE CONTROL.	69
3.3	EL IETU COMO PROMOTOR DE LA INVERSIÓN Y CREACIÓN DE EMPLEOS.	72
3.4	EL IETU NO OCASIONA DOBLE TRIBUTACIÓN.	78
3.5	TRATAMIENTO ESPECIAL AL SECTOR FINANCIERO.	80
3.6	FINES EXTRAFISCALES DEL IETU.	84
3.7	EL IETU ES UN VEHÍCULO PARA LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA DEL PAÍS.	91
3.8	CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DEL PLAN NACIONAL DE DESARROLLO.	93

CAPÍTULO IV VIOLACIONES DEL IETU A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

4.1	EL IETU VIOLATORIO AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.	95
4.2	IETU VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	95
4.3	FALTA DE PRECISION DEL OBJETO DEL IETU.	96
4.4	NO DEDUCIBILIDAD DE EROGACIONES INDISPENSABLES..	97
4.5	BASES CON CONCEPTOS DE IMPUESTO INDIRECTO.	100
4.6	DOBLE TRIBUTACION DEBIDO A LA NATURALEZA DEL IETU.	102
4.7	DEDUCCIONES HASTA EL COBRO.	109
4.8	CRÉDITO DE INVERSIONES ADQUIRIDAS ANTES DEL 2008.	110
4.9	PÉRDIDAS DE CRÉDITOS FISCALES.	112
4.10	TASA FIJA DE IMPUESTO PARA PERSONAS FÍSICAS	113
4.11	FINES FISCALES.	116
4.12	GENERALIDADES DEL JUICIO DE AMPARO.	127
4.13	COMPETENCIA.	128
4.14	AMPARO INDIRECTO.	129
4.15	PLAZOS DE PRESENTACIÓN.	130
4.16	MOMENTOS DE PRESENTACIÓN DEL AMPARO.	139

CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

En cada año es posible encontrar un aspecto polémico o controversial dentro de la reforma fiscal aprobada, el cual ocasiona el que los contribuyentes acudan al amparo en contra de tales disposiciones al considerar que se violan los principios constitucionales al que deben sujetarse las contribuciones en general.

Para la reforma fiscal de 2008 ese punto controversial y polémico lo constituye el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) el cual se erige como un nuevo impuesto a través del cual se pretende elevar la recaudación tributaria en nuestro país, pero que sin embargo contempla diversas situaciones que podríamos considerar contrarias a los principios de equidad y proporcionalidad que establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Los grandes pensadores y tratadistas de economía y finanzas públicas han concluido en que los impuestos y las contribuciones en general, deben reunir ciertas características que los justifiquen e impidan que se puedan cometer abusos y arbitrariedades en su aplicación. Estas características han sido denominadas principios y algunos de ellos han pasado de la doctrina a los máximos ordenamientos jurídicos de un país, como a la Constitución Política de México.

Diversos tratadistas a lo largo de los años han señalado las características que deberían de reunir los impuestos y hay mucha similitud en lo expresado por unos u otros, y entre éstas características que deberían reunir los impuestos se encuentra el principio de certidumbre, formulado por el economista inglés Adam Smith en su obra *Wealth of Nations*, en el que se establece que los impuestos no deben ser arbitrarios, por lo que la fecha de pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Esto es tan importante para Smith que señala “.....La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad”.

Por su parte, el tratadista alemán Adolfo Wagner expresaba que los impuestos serían más efectivos si hubiera simplicidad y se empleara en las leyes un lenguaje claro y accesible para todos, que fuera preciso y excluyera de ésta manera la discusión y las controversias. Lo formulado por estos y otros estudiosos del tema ha sido recogido en el artículo 16 de nuestra Constitución Política en el denominado principio de legalidad que deben reunir las contribuciones. Dicho principio de legalidad, no sólo se refiere a que el impuesto o contribución esté establecido en una ley, sino que los elementos esenciales del impuesto, tales como el sujeto, forma de pago, objeto, tasa o tarifa,

infracciones, sanciones, etc., estén consignados de manera expresa en la Ley de tal modo que el contribuyente pueda conocer en todo momento la forma cierta de contribuir y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades.

Es evidente que un régimen fiscal cualquiera debiera cumplir con esa característica y sin embargo es común que no sea así. De igual manera, otra de las características o principios que deben reunir las contribuciones son los derivados de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, en el cual se establece la obligación para los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De aquí se desprende el que los impuestos deban ser proporcionales y equitativos, debiendo entenderse por proporcionalidad el que se pague impuestos en función a la capacidad contributiva del sujeto, y por equidad, el tratamiento igual ante la Ley de los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Sin embargo y no obstante que para la validez constitucional de los impuestos se deben cumplir con los principios antes mencionados, ciertas disposiciones del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) no los cumplen, lo cual evidentemente es grave ya que atenta contra el estado de derecho en que vivimos.

Entonces, a esa incertidumbre ocasionada por disposiciones en ocasiones confusas, faltas de claridad y precisión, se suma el hecho de que la

Ley del IETU contempla disposiciones inequitativas y que no atienden el principio de proporcionalidad de las contribuciones. Esto hace de ésta Ley un tema altamente interesante para el análisis ya que su aplicación afecta a un universo considerable de contribuyentes a través del incremento en su carga administrativa y tributaria.

Por lo que antes de iniciar el análisis de aquellas disposiciones de la Ley del IETU que son controversiales o polémicas por no cumplir con los principios antes mencionados, y con el fin de ubicar y comprender mucho mejor cuando se presentan estas situaciones, es que en éste trabajo se inicia haciendo referencia a los principios constitucionales que debe cumplir toda contribución para su validez.

Considerando que el IETU tiene fines extrafiscales y que ésta situación se ha manejado como una justificación para establecer la constitucionalidad del mismo, aunque no se cumpla con los principios constitucionales de proporcionalidad, legalidad y equidad, es que inmediatamente después se hará referencia a ésta situación.

Posteriormente se comenta lo relacionado con el hecho de que los principios, Constitucionales que deben cubrir las contribuciones se han elevado al rango de garantías individuales, por lo que estas no pueden ser

desconocidas mediante disposiciones de jerarquía inferior a nuestra Constitución.

Una vez hecho lo anterior, se comentan las disposiciones de la Ley del IETU que consideramos violan los principios constitucionales que deben reunir las contribuciones en general, haciendo hincapié en que las situaciones o casos comentados aquí no precisamente pueden ser los únicos en que la Ley citada viola dichos principios.

Por último, se aborda el tema relativo al medio de defensa idóneo para combatir éste tipo de disposiciones, el cual lo constituye el Juicio de Amparo, por lo que de manera breve se abordará lo concerniente a los plazos que se tienen para interponerlo, características y efectos de su interposición.

CAPÍTULO I GENERALIDADES

1.1 SUJETOS

Las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

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

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

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley¹.

¹ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Primero

1.2 OBJETO

El impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Se Consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente. También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta².

² LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Segundo

1.3 BASE DEL IETU

La determinación de la base del IETU es la siguiente:

$$\begin{aligned} & \text{Ingresos Menos:} \\ & \text{Deducciones de Ley} \\ & = \text{Base del Impuesto} \\ & \text{Tasa del Impuesto 16.5 \%} \\ & = \text{IETU del ejercicio} \end{aligned}$$

1.4 TASA DEL IETU

La tasa del IETU es del 17.5 % por disposición transitoria para el ejercicio de 2008, la tasa que se aplicará para el cálculo anual y los pagos provisionales será del 16.5 %

- 2009 la tasa sera del 17.0 %
- 2010 la tasa será del 17.5 %

En este punto, las tasas originalmente planteadas eran de 16 % en 2008 y del 19 % a partir del 2010, con lo cual se está logrando una reducción de 1.5 puntos en la tasa definitiva.

1.5 EXENTOS

Se consideran exentos del Impuesto Empresarial a Tasa única:

I. Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos Constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, Conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

II. Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la Ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan:

- a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- c) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.
- d) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego,

previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.

- e) Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.
- f) Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

III. Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado.

Para los efectos del párrafo anterior, también se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo Del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV. Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109,fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable únicamente a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por la parte de los ingresos que excedan los límites a que se refieren las disposiciones legales citadas en esta fracción, se pagará el impuesto

empresarial a tasa única en los términos de esta Ley.

V. Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y Condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI. Los derivados de las enajenaciones siguientes:

a) De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Así mismo, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por la enajenación de Certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos de la fracción VII de este artículo.

Tampoco se pagará el impuesto empresarial a tasa única en la enajenación de los Certificados de participación inmobiliaria no

amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

b) De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen Personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

c) Para los efectos del párrafo anterior, se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando sus ingresos por dicha actividad representen cuando menos el noventa por ciento de los ingresos que perciban por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

VII. Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. Para estos efectos, se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los Capítulos II o III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se

considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única³.

1.5.1 DEDUCCIONES

Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

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

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

³ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Cuarto

conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

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

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

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

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas

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

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

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

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

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

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución.

Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

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

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

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

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

de la citada Ley.

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

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

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

pago.

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

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

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

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

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

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

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

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido

deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley⁴.

1.5.2 REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley.

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

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

⁴ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Quinto.

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

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

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

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

del total de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en cantidades fijas con base en unidades de medida, autorizadas mediante reglas o resoluciones administrativas.

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

V. Tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, se compruebe que se cumplieron los requisitos para su legal estancia en el país de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables⁵.

1.6 MOMENTOS DE CAUSACIÓN.

Dichos momentos de causación se dan:

- Si el IETU es mayor que el ISR ambos del mismo periodo, la empresa estará obligada a pagar el IETU, para dichos efectos, la entidad reducirá del IETU del periodo del ISR pagado del mismo periodo.

⁵ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Quinto.

- Si el IETU es menor que el ISR de igual forma, en ambos periodos, la empresa no pagará el IETU en el periodo, únicamente pagaría el ISR.

La empresa puede identificar la causación del IETU en base a las proyecciones que anteriormente señalamos y por cálculos retrospectivos y principalmente por el control y aplicación correcta del juicio profesional, los puede identificar de la siguiente manera:

- Si la empresa pagará ISR
- Si la empresa pagará IETU
- Si la empresa pagará en forma distinta en algunos años ISR y en otros IETU.

1.7 MECÁNICA DE CÁLCULO

Cómo se calcula

Para calcular los pagos provisionales se realiza el siguiente procedimiento:

	Ingresos percibidos en el periodo	50,000.00
(-)	<u>Deducciones autorizadas por la LIETU pagadas en el mismo periodo</u>	15,000.00
(=)	Base gravable del IETU	35,000.00
(X)	Tasa	16.5%
(=)	IETU mensual determinado	5,775.00
(-)	<u>Crédito fiscal (deducciones superiores a los ingresos)</u>	0.00
(-)	<u>Acreditamiento por salarios y aportaciones de seguridad social</u>	0.00
(-)	<u>Crédito fiscal por inversiones de 1998 a 2007</u>	0.00
(-)	<u>Otros créditos fiscales</u>	0.00
(-)	Pagos provisionales de ISR propio pagados con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio, incluido el del mes de que se trate	1,000.00
(-)	ISR retenido del mismo periodo por el que se efectúa el pago provisional	
(=)	IETU a pagar	4,775.00
(-)	Pagos provisionales del IETU pagados con anterioridad en el mismo ejercicio	2,000.00
(=)	IETU a cargo	2,775.00

Ya efectuado el pago provisional del IETU, se debe enviar al SAT mensualmente a través de Internet y mediante archivo electrónico el listado de conceptos que sirvieron de base para determinar el impuesto, señalando el número de operación proporcionado por el banco en donde se efectuó el pago y la fecha en que se realizó.

1.7.1 DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

Cuando se presente una declaración complementaria esta última deberá contener toda la información asentada en la declaración normal, inclusive aquella que no se modifica.

En este caso el Listado de conceptos que sirvió de base para calcular el IETU que se presente conforme a lo anterior, deberá contener toda la información, inclusive aquella que no se modifica⁶.

6

WWW.SAT.GOB.MX/SITIO_INTERNET/INFORMACION_FISCAL/REFORMA2008/137_10644.HT
ML

1.8 ACREDITAMIENTOS

El IETU se podrá acreditar de la siguiente manera:

Un importe equivalente a la tasa del IETU que se determine aplicando a dicha tasa el exceso de las deducciones autorizadas sobre los ingresos percibidos en el ejercicio en que se genere dicho exceso o bien en los 10 ejercicios anteriores.

1. Un importe equivalente a la tasa del IETU, que se determine aplicando dicha tasa a la suma de los salarios gravados efectivamente pagados para efectos del ISR y de las aportaciones de seguridad social a cargo del patrón.

2. El ISR propio del contribuyente del ejercicio de que se trate, incluyendo para estos efectos el originado por el pago de dividendos no provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, siempre que este último se pague en el ejercicio al que corresponde el pago del IETU. Se considera como ISR propio el efectivamente pagado, por lo que no se considerará como efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del Impuesto a los Depósitos en Efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación de saldos a favor en los términos del Código Fiscal de la Federación (CFF).

3. Los contribuyentes del IETU tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales, mismos que se determinarán disminuyendo a los ingresos percibidos del periodo de que se trate, las deducciones autorizadas correspondiente a dicho periodo efectivamente pagadas, y la diferencia se le aplicará la tasa, contra la cual se deberán acreditar los pagos efectuados con anterioridad correspondientes a dicho impuesto y al ISR, entre otros.

4. Los pagos provisionales se podrán acreditar contra el IETU del ejercicio de que se trate.

5. Aquellos contribuyentes que hubieren pagado Impuesto al Activo (IMPAC) en los 10 ejercicios anteriores antes de la entrada en vigor del IETU, y que aún tengan saldo pendiente de recuperar, dicho impuesto lo podrán recuperar por medio de devolución una vez que paguen ISR, sin que en ningún caso el IMPAC que se recupere sea mayor que el ISR pagado en el ejercicio de que se trate⁷.

1.9 OBLIGACIONES

Este impuesto lógicamente le genera obligaciones al Contribuyente, en las que destacan las siguientes:

- Llevar contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen.

⁷ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Doce, Artículo Trece, Artículo Catorce, Artículo Diecisiete, Artículo Dieciocho.

- Considerar precios y montos comprables entre partes independientes en operaciones entre partes relacionadas (precios de transferencia).
- La designación de un representante común en operaciones en copropiedad o en sociedad conyugal⁸.

1.10 CONCEPTOS NO DEDUCIBLES.

Los principales gastos no deducibles mencionados en la Ley son:

- Auto-facturación y deducciones ciegas. A los contribuyentes que utilizan procesos de autofacturación, se les dio plazo de un año para que regularicen su situación.
- Gastos de previsión social. El dictamen de la Comisión de Hacienda menciona que los gastos de comedor van a ser partidas deducibles para el IETU:
 - Depreciaciones y amortizaciones.
 - Regalías a partes relacionadas.
 - Dividendos.
 - Intereses empresas sistema financiero.
 - Impuesto a la inconformidad.
 - Gastos no deducibles para ISR.

⁸ LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA. Artículo Dieciocho Capitulo Cuarto

Por intereses financieros debemos de distinguir entre los intereses pagados a empresas y personas físicas que cobren un interés en las operaciones de compraventa que realicen a crédito y los pagados al sistema financiero. Los primeros son deducibles si la persona que los está cobrando los acumula a su vez para efectos del IETU. Los segundos son considerados como no deducibles para la nueva Ley.

1.10.1 NO-DEDUCCIÓN DE LA NÓMINA Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Otro concepto que ha provocado mucha confusión es el tratamiento de los sueldos y las aportaciones de seguridad social (IMSS, Infonavit y SAR). Las aportaciones de seguridad social aparecen definidas en la Fracción II del Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación como “Las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado”⁹.

El congreso de la Unión introdujo cambios a la iniciativa del Ejecutivo Federal, a fin de dar un efecto neutro a estas partidas, dejando como conceptos no deducibles a las nóminas y las aportaciones de seguridad social y

⁹ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Artículo Segundo.

otorgando, por otra parte, un acreditamiento de impuesto por un importe equivalente al IETU que genera su no deducibilidad.

Dichas explicaciones tienen que ver con el propio concepto del IETU, en el sentido de que es un gravamen a “los flujos de los factores de la producción” se integran por las utilidades distribuidas, las utilidades reinvertidas, los pagos de sueldos y salarios u otros conceptos que produce la empresa.

No serán deducibles:

- Los sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.
- Se da un crédito igual al importe de los sueldos y las cuotas de seguridad social multiplicadas por la tasa del impuesto.
- Las dos reglas anteriores producen un efecto final en estos renglones de cero en el IETU y le permiten a las autoridades seguir hablando de un “impuesto enfocado a los flujos de los factores de la producción de la empresa”.
- La única condición para que proceda el acreditamiento mencionado es haber enterado las retenciones de impuestos a los trabajadores y haber pagado el subsidio al empleo a los trabajadores que tengan derecho a ello.

El impuesto no permite la deducción de estos conceptos. En el caso de las aportaciones de seguridad social, como acabamos de comentar, el efecto de

hacerlas no deducibles se neutraliza con la posibilidad de manejar un acreditamiento por este impacto. Para los gastos de previsión social no hay ninguna disposición que permita aminorar el impacto de hacerlas no deducibles.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

2.1 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El jurista Andrés Serra Rojas, menciona por equidad a “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley.

Conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Este principio significa la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal; los que, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada causante,. En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del crédito fiscal, con excepciones de tasas, cuotas o tarifas, es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos causantes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; teniendo cuidado tan solo, en acatamiento del ya analizado

principio de proporcionalidad de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya conforme a su capacidad de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 31 Constitucional fracción IV donde establece:

“Son obligaciones de los Mexicanos...Contribuir con el gasto público.....
Manera proporcional y equitativa que determinen las leyes”

Este principio está ligado con el Principio de proporcionalidad, el cual puede ser sujeto de varios significados. La palabra equidad para Recasés Siches es equiparable a:

1. Justicia
2. Norma individualizada justa
3. Criterio inspirador de la autoridad administrativa o juez.

El Poder Judicial de la Federación señala:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de Proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser

gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que deben encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

La idea de este principio es que el legislador en esencia establece la denotación de impuestos justos, ya sea este principio de manera separada o

conjuntamente al antes mencionado, tiene como finalidad que los impuestos sean creados y aplicados en base a la capacidad contributiva de cada contribuyente, y estos deberán estar ubicados en mismo limite de capacidad contributiva, puedan de forma igual o equitativa a contribuir al gasto publico.

El principio constitucional, que debido a las diversas figuras jurídicas a través de las cuales los contribuyentes pueden operar, así como a los diversos regímenes establecidos en las leyes fiscales, provoca que en muchas ocasiones el contribuyente considere se viola éste principio aunque en realidad no sea así, de manera general se rige por el principio de que la Ley debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Así lo ha señalado la SCJN en sus resoluciones:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS

El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o

rendimientos.

Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la

igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula¹⁰.

Por lo que a la luz de tal situación, el hecho de determinar cuando se viola este principio parece simple a primera vista, ya que solo bastaría con que a un contribuyente se le diera un trato distinto a algún otro en similar situación para que así ocurriera, sin embargo esto se complica por lo ya comentado.

En tal virtud, se han emitido resoluciones en las que se señalan las

¹⁰ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: 187-192 Primera Parte p. 113
Jurisprudencia

condiciones o criterios que deben reunirse para determinarse si se ha respetado el principio de equidad o no.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

a) No toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito

Federal, a dos de junio de mil novecientos Noventa y siete¹¹.

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

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Consisten en que:

- 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga).
- 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida).
- 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalizad

¹¹ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: V, Junio de 1997 Tesis: P./J. 41/97 p.43

entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.

4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

De conformidad a lo anterior, el principio de equidad se respetaría cuando aún existiendo una diferencia de trato entre dos contribuyentes en una situación análoga, la disposición obedezca a una finalidad legítima y constituya un medio adecuado para el logro del fin deseado, pero sin que el contribuyente se vea afectado de manera desproporcionada o desmedida.

Tal situación pareciera implicar que mientras la disposición no afecte de manera desproporcionada a los bienes y derechos del contribuyente, no sería tildada de inequitativa ya que aunque existiera una diferencia de trato entre dos

contribuyentes en una situación idéntica o análoga, bastaría con que la disposición tuviera un fin legítimo y constituyera un medio adecuado para lograr un objetivo determinado, para que no se considere inconstitucional.

Lo anterior es grave ya que estas dos condiciones (la del fin legítimo y ser un medio adecuado para el logro de tal fin), parecen ser demasiado subjetivas y amplias como para ser controvertidas de manera satisfactoria por un contribuyente, por lo que parece que al final, el determinar si el principio de equidad se viola o no, se reduce a determinar si la disposición afecta de manera desproporcionada los bienes y derechos del contribuyente o no.

Es decir, de acuerdo a esta resolución de la SCJN, el punto central de éste principio de equidad no lo es el hecho del trato igual a los contribuyentes en situaciones similares, sino que lo constituye el que tan desproporcionada es la afectación a los bienes y derechos del contribuyente.

Lo anterior, porque aunque se señala que la distinción en trato debe tener una finalidad legítima y debe constituir un medio adecuado para el logro de tal fin, estas condiciones son demasiada subjetivas.

2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad se apoya en aforismo latino *nillum tribum sine lege*, que establece que no se puede hacer tributo, si no esta establecido previamente en la ley formal y en la ley material que le de origen, como acto propio y normal del Poder legislativo¹²

Esto nos conlleva a que toda contribución debe establecerse en una ley, proporcionado al contribuyente una seguridad jurídica, para que una contribución pueda ser exigida a u contribuyente debe estar previamente establecida en una ley.

Dionisio señala y define como principio de legalidad tributaria “En esencia el principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio ente los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.”¹³

¹² Reyes Vera, Ramón “ La fracción IV del artículo 31 en la constitución federal mexicana”, Tribunal fiscal de la federación, 45 años al servicio de México, tomo I, México

¹³ Kaye Dionisio J., "Derecho Procesal Fiscal", 3ª ed., México, Themis, 1991, pág. 27.

Este principio toma sus bases en los artículos 14, 16, 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 14 Constitucional nos comenta:

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales en el procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad”....

El Artículo 16 Constitucional señala:

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

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos....

Artículo 31 Constitucional fracción IV señala:

Son Obligaciones de los mexicanos....

IV. Contribuir al gasto público sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

Artículo 73 Constitucional fracción VII señala:

El Congreso tiene facultad.....

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

Los Artículos anteriormente mencionados no solo nos señalan los principios si no que también los elementos que deben contener las contribuciones como son Sujeto, Base, Tasa o tarifa y Época de pago y tienen la finalidad que la autoridad no cree o determine contribuciones a libre arbitrariedad, Esto lo determina el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.-**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los Mexicanos "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", 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 cobro 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.¹⁴

Existen dos excepciones a este principio otorgado por la Constitución, las encontramos señaladas en los Artículos 29 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los cuales señala el siguiente:

Artículo 29 Constitucional:

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Tribunales de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias

¹⁴ Pleno de la SCJN, Registro No. 900243 Localización: Séptima Época Fuente: Apéndice 2000 Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN Página: 289 Tesis: 243 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional

para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde... “

El artículo 31 Constitucional señala:

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

De los Artículos anteriores podemos concluir, que todo acto de autoridad hacendaria debe estar fundado en la ley, y establecer y regular la actividad del Fisco, siempre y cuando este órgano encargado de determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos del Estado en materia tributaria.

El principio de legalidad actúa como una delimitación del actuar del Fisco Federal. Y a su vez conforma la defensa de los particulares, que previamente debe estar confirmada en leyes que le permitan al contribuyente conocer de

forma anticipada las facultades y obligaciones del Fisco, subordinándose éste último al imperio de la Ley y con esto se evita el abuso del que pueda ser objeto el gobernado.

En dicho principio nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confirma el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo mediante el marco legal que la regle y establezca.

Solo la Ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, y que derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco, esto nos lleva a la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes detentando el poder público pretendan utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos.

El principio de legalidad obedece a dos enunciados:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente no pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

2.2.1 ELEMENTOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una Ley formal para el establecimiento de los tributos en la que se determinen las cargas fiscales que deben soportar los contribuyentes, y en donde se pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades¹⁵.

Por lo tanto, para cumplir adecuadamente con este principio, no basta con que el impuesto se encuentre en una ley, sino que los elementos esenciales del mismo, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, se encuentren expresamente consignados en dicha Ley.

¹⁵ CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Artículo 31 Fracción Cuarta.

Así ha quedado establecido por la SCJN a través de la siguiente jurisprudencia:

**ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS, DEBEN ESTAR
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "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 leyes¹⁶", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por Ley; 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 cobro de

¹⁶ CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Artículo 31 Fracción Cuarta.

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.

Este principio de legalidad tributaria constituye una exigencia de primer orden, en virtud del cual ninguna autoridad puede actuar más allá de lo que las mismas leyes le permiten, y en caso de controversia constitucional donde se esgriman violaciones a los diversos principios constitucionales, los tribunales deben examinar primeramente las posibles violaciones a éste principio ya que en caso de no respetarse el mismo, de facto no podría considerarse proporcional y equitativa la disposición legal respectiva.

Esto ha quedado de manifiesto en la siguiente jurisprudencia de la SCJN:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL.

Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, Fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una Ley formal y materia.¹⁷

2.3 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Ya hemos mencionado que los tratadistas han señalado a lo largo de la historia las características que deberían reunir los impuestos dando origen a la

¹⁷ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: X, Agosto de 1999 Tesis: P./J. 77/99 p. 20

doctrina, misma que en muchas ocasiones ha sido la fuente o fundamento de los diversos criterios que se emiten por parte de los tribunales.

Uno de los principios derivados precisamente de la doctrina es el de seguridad jurídica, el cual tiene una íntima relación con el de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Dicho principio de seguridad jurídica establece que “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeto a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada uno tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que

se ha de pagar”.¹⁸

Una vez analizados los principios constitucionales emanados del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna y que deben reunir las contribuciones en general para su plena validez, a continuación hacemos referencia a los fines extrafiscales de los impuestos, con el objetivo de determinar si estos igual deben cumplir con tales principios constitucionales.

2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Dicho principio también tiene su fundamento en el Artículo 31 Constitucional fracción IV donde señala lo siguiente:

“Son obligaciones de todos los mexicanos contribuir con los gastos públicos así sea como de la Federación, del Distrito Federal o del Estado o municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Existe controversia en este precepto, ya que se dice que los extranjeros se excluyen del pago de los impuestos, pero no es verdad, ya que los extranjeros si quedan incluidos en dicho precepto del pago de impuestos, ya que encuadran en hecho imponible y el presupuesto de hecho establecido en la

¹⁸ ADAM SMITH – Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones (Wealth Of Nations).

ley positiva de nuestro país, deben pagar el impuesto correspondiente, la mala interpretación del precepto se debe a la laguna que el Legislador dejó al crear nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Este principio se refiere a que el impuesto creado sea aplicado a todos los sujetos¹⁹, susceptibles del pago de impuestos de personas físicas como morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa marcada en Ley, como el acto o hecho que genera el crédito fiscal.

Encontramos la excepción de la regla y establece que existen cantidades mínimas exentas de pago, que aparentemente violan el principio de generalidad que establece la ley, pero no es verdad, ya que la regla de aplicación general, así como todas las personas que se coloquen en la misma hipótesis normativa que establezca a la excepción será aplicadas también para ellos de forma general.

Ernesto Flores Zavala²⁰ nos ilustra que nadie debe estar exento de pagar impuestos, de igual forma no se debe de entender en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos.

¹⁹ Todos los habitantes del país de acuerdo a su capacidad contributiva

²⁰ Flores Zavala, Ernesto "Finanzas Públicas Mexicanas" México, Porrúa, 1972, pág. 130

2.5 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

El principio de obligatoriedad también cuenta con su fundamento en el Artículo 31 Constitucional fracción IV donde señala:

“Son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea como de la Federación, del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en el que resida...”

El cobro de impuestos por parte del Estado, Municipios es su facultad que permite que este pueda ejercer su función pública, la obligación señalada en este precepto constitucional es justificable ya que el Estado y Municipio capte ingresos para poder cubrir las necesidades de carácter público para desarrollarse en diversos servicios públicos y de la colectividad.

Lo que refiere al Estado para asegurar el cumplimiento del particular, esta dotado de la facultad económico coactiva, derecho de hacer efectivas sus obligaciones o créditos fiscales, sino se llegará a cumplir dicha obligación mencionada, tiene la facultad el Estado de realizar el procedimiento administrativo de ejecución ejercitada a través de la autoridad hacendaria.

Dichos créditos fiscales son los ingresos que obtiene el Estado para su desarrollo como antes mencionamos, dicha existencia normativa debe de estar de estar expedida por una Ley que reúna los requisitos constitucionales

respectivos para su desarrollo y con esto la autoridad hacendaria tendrá facultad del cobro por ser representativo de los poderes públicos.

El cobro de un crédito fiscal exigible es el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución, una vez transcurrido el plazo que la Ley señala para su pago sin que el causante efectúe el pago respectivo, estos se vuelven exigibles y lleva como consecuencia que la autoridad hacendaria inicie en contra del contribuyente el procedimiento administrativo de ejecución, en el que si no se paga el tributo adeudo en un plazo de tres días apartir de la fecha de iniciación, conforme a los artículos relativos al Código Fiscal de a Federación, puede culminar en embargo y posteriormente en remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, que además del crédito fiscal tendrá los correspondientes recargos, multas y gastos de ejecución.

El jurista Ignacio Burgoa comenta: “ También están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de los impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional , a nuestro entender, se encuentra en el propio Artículo 22 de la Constitución, el cual también delimita su procedencia.²¹

²¹ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales Pág.567. Editorial Porrúa, 5. A. México, D.F.

Esto es, la Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cumplimiento. La importancia de que sin duda está revestido este segundo Principio que hemos desprendido de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.6 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

El Artículo 31 Constitucional fracción IV señala al principio:

“Son obligaciones de los Mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”

El Estado necesita captar ingresos para poder hacer frente y solventar los servicios públicos prestados por este para las necesidades de la población, y siempre con la finalidad de beneficio colectivo, por lo que de manera directa son estos contribuyentes los que deben aportar estas obligaciones para la subsistencia del Estado. Es innegable los tributos cobrados por esto deben contener un vínculo directo con los gastos públicos.

La Administración Pública debe cada año emitir la ley de ingresos y elaborar el presupuesto de egresos a que tendrá vigencia de dicho año, donde

se establecerán los montos y los tributos que se esperan recaudar y posteriormente en que rubros serán utilizados, esto lo establece nuestra Constitución imperativamente a los gobernantes para que se destinen las contribuciones recaudadas, única y exclusivamente al gasto público y estas se traducen en aportaciones.

El Poder Judicial de la Federación señala:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será

siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 10. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del

artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el

Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

2.7 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El Jurista Serra Rojas lo define “Proporción es disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con todo o entre cosas relacionadas entre sí”²²

En materia fiscal esta definición se traduce a que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El Principio de Proporcionalidad se traduce a que los causantes deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de

²² Ob. Cit. Pág. 775

sus ingresos percibidos, utilidades o rendimientos, pero jamás una cantidad que resulte prácticamente el total de sus ingresos netos percibidos, pues se estaría utilizando los créditos fiscales como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

Implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior que las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable y considerable de sus percepciones gravables.

Dicho Principio aparece vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a las tasas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

Tiene su fundamento Constitucional en el Artículo 31 Constitucional fracción IV donde establece:

“Son obligaciones de los mexicanos..... Contribuir al gasto público....
Manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.”²³

En relación con este principio en materia tributaria Fritz Neumark²⁴ como un principio fijación y distribución de cargas tributarias según sea la capacidad contributiva de cada individuo para su pago.

Puede establecer los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario mexicano consagrado en la Constitución, solo la acumulación de riqueza percibidas por personas físicas o moral y que encuadren en algunos de los supuestos que se ubiquen en la hipótesis normativas señaladas por la Ley, pagarán tributo tan solo en una parte proporcional.

Estas hipótesis nos llevan a la finalidad de que un contribuyente debe contar con capacidad económica para dar cumplimiento a su obligación fiscal, al obtener ingresos que sean susceptibles a motivo de dicha contribución, pero únicamente en la parte alícuota que corresponda. Donde es considerado que los únicos tributos que se ajustan al mismo son los que se determinan en pago a tarifas progresistas las cuales garantizan contribuciones mayores o menores según la capacidad económica del contribuyente.

²³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

²⁴ Neumark, Fritz “Principios de Imposición” Traducción de José Zamit Ferrer, Instituto de Estudios Fiscales (Obras básicas de Hacienda Publica), Madrid,1974, Pág. 176

CAPÍTULO III

EL IETU Y SUS CARACTERISTICAS

3.1 EL IETU ES UN IMPUESTO MÍNIMO.

Dadas las circunstancias actuales del sistema tributario mexicano, lo más conveniente y eficiente es establecer un régimen fiscal que permita una contribución mínima del contribuyente al gasto público.

El diseño de un impuesto mínimo, como el impuesto empresarial a tasa única, parte de que son impuestos de base amplia, con tasas impositivas bajas y el mínimo posible de deducciones, sólo permitiéndose las estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado, ya que aquellas que no cumple con esas características distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme.

Es importante señalar que aquellas deducciones que no son estrictamente indispensables y que no se encuentran relacionadas con el objeto del impuesto rompen con la proporcionalidad matemática de un porcentaje y permiten, en ocasiones que cada contribuyente modifique su base tributaria de forma poco transparente.

De esta manera, lo más proporcional es un impuesto de tasa baja (es decir porcentaje matemático bajo) con deducciones básicas, indispensables, que estén estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto y que sean de denominación común para la obtención de utilidades.

Bajo esta premisa esencial, el impuesto empresarial a tasa única es esta contribución mínima que el Estado Mexicano requiere para el sostenimiento del gasto público. El diseño del impuesto empresarial a tasa única gira en torno al principio de que para lograr este impuesto mínimo necesario, es indispensable hacerlo estableciendo tasas bajas y acotando la deducción de ciertas erogaciones, particularmente aquéllas que no son estrictamente necesarias para la operación ordinaria de un negocio y comunes a la gran mayoría de los contribuyentes.

Sobre este mismo tema, es de suma importancia resaltar que la SCJN, ha sustentado sobre el tema de las deducciones, lo siguiente:

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones:

a) Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no Implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

b) Por otra parte, se aprecia que aquellas

erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales."

Del anterior criterio, se puede claramente advertir que la SCJN al analizar el Régimen de deducciones del impuesto sobre la renta, consideró que existen dos tipos:

- a) Las necesarias o indispensables, y
- b) Las que no son determinantes para la obtención del ingreso que, en este caso, es el objeto del impuesto.

Ejemplo de lo anterior tenemos que el impuesto empresarial a tasa única no permite la deducción de intereses y regalías, en este último caso cuando son pagadas entre partes relacionadas como lo ha propuesto esta Dictaminadora, lo cual se justifica en que se pretende evitar el sobreendeudamiento de las empresas y en el caso de las regalías, estas han sido utilizadas por empresas transnacionales como vehículos de elusión fiscal, además de en ambos casos, dichas erogaciones no se encuentran estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto.

La deducción de intereses en ocasiones premia el apalancamiento y endeudamiento excesivo, lo que no es sano ni para las empresas ni tampoco para la economía nacional en su conjunto, ya que el sobreendeudamiento pone en riesgo el propio desarrollo de las empresas y las fuentes de trabajo.

Por otro lado, debe señalarse que en el impuesto empresarial a tasa

única es deducible el valor nominal de las inversiones en el momento en que se realizaren lugar de deducirlas a través de su depreciación o a valor presente en el caso de la depreciación acelerada (que se obtiene de restarle al valor nominal de la inversión los intereses que se pagarían por un préstamo obtenido para adquirir esa inversión en un plazo determinado), tal como se hace para efectos del impuesto sobre la renta.

Lo anterior implica que la deducción de la inversión a valor nominal es equivalente a deducir el valor de los intereses pagados en el financiamiento para adquirir dicha inversión, por lo que incluso, sería inexacto afirmar que el impuesto empresarial a tasa única no permite la deducción de intereses, pues con esta fórmula, es económicamente su equivalente.

Por lo que hace a las regalías entre partes relacionadas, normalmente constituyen pagos al extranjero, que derivado de las acreencias de nuestro sistema tributario actual, se están premiando en algunos casos prácticas elusivas y nocivas.

Sin desestimar el costo que para algunos contribuyentes pudiera tener el gasto por intereses y regalías el impuesto empresarial a tasa única considera como deducibles aquellas erogaciones que son indispensables para que un negocio genere los ingresos de su operación ordinaria, lo cual implica reconocer la capacidad contributiva de los particulares, en términos del criterio contenido

en la tesis XXIX/2007 sustentada por la Suprema Corte, que fue transcrita.

Es importante señalar que así como no son deducibles las erogaciones por concepto de intereses y regalías, tampoco son objeto del impuesto empresarial a tasa única, lo cual es acorde con el principio de simetría fiscal que debe prevalecer en todos los impuestos por lo que esta Comisión estima que no sería válido alegar la violación a la proporcionalidad del impuesto si tanto el ingreso como el gasto no son objeto del gravamen.

De esta misma manera, al participar de la misma naturaleza los sueldos y salarios, y las prestaciones de seguridad social del costo de intereses y regalías, todos ellos factores de la producción, no es posible jurídicamente permitir su deducción; sin embargo, su impacto económico negativo por no ser deducible, es compensado a través de permitir al contribuyente tomar un crédito equivalente a la carga fiscal correspondiente al monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo y a los ingresos gravados por sueldos e ingresos asimilados, contra la contribución empresarial a tasa única, con lo cual esta Dictaminadora estima que se respetan plenamente los principios constitucionales contenidos en el artículo 31, fracción IV del Pacto Federal.

3.2 EL IETU ES UN IMPUESTO DE CONTROL

El impuesto empresarial a tasa única se establece como instrumento de

control del impuesto sobre la renta, puesto que permite neutralizar las estrategias que realizan los contribuyentes para evitar y eludir el pago de este último, particularmente porque los ingresos y deducciones para la contribución empresarial a tasa única se determinan con base en flujo de efectivo, lo cual confirma el fin extrafiscal del Impuesto que nos ocupa.

El diseño del impuesto empresarial a tasa única permite eliminar los distintos regímenes especiales, o estímulos que existen en la Ley del impuesto sobre la Renta, tales como: el régimen de consolidación fiscal y el simplificado.

De igual forma, el impuesto empresarial a tasa única acota los tratamientos diferenciados que tienen algunas industrias, como sería el caso de la industria maquiladora, que ha gozado de tratamientos especiales que le han permitido reducir su carga tributaria en forma importante, con respecto a la que razonablemente deben pagar esta clase de contribuyentes.

Resulta relevante tomar en cuenta el criterio sustentado por nuestro Máximo Tribunal de la Nación, en la jurisprudencia cuyo rubro y texto son del tenor literal siguientes:

**IMPUESTO AL ACTIVO, EL ANÁLISIS DE LA
CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO
REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS**

ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al activo de las empresas (Diario Oficial de la Federación De 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la Constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es Imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del Tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda

contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad Fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.²⁵ "

Así, como se advierte de la tesis jurisprudencial transcrita, la SCJN ha establecido que en el análisis de la constitucionalidad de un impuesto, también se debe tomar en cuenta la finalidad de control que este tenga, tal como ocurre en el presente caso.

3.3 EL IETU COMO PROMOTOR DE LA INVERSIÓN Y CREACIÓN DE EMPLEOS

Derivado de los ajustes hechos por esta Comisión a la Iniciativa, el impuesto empresarial a tasa única es un tributo que promueve la inversión y la

²⁵ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. III, Marzo de 1996, Tesis:P./J. 11/96, p. 5

creación de empleos, pues su estructura permite la deducción inmediata de ciertas erogaciones, que no generan un ingreso inmediato gravable, que conlleva una liberación de recursos que permitirá a los Contribuyentes destinar dichos recursos a la generación de empleos y realización de nuevas inversiones.

Incluso, recientemente la SCJN, al analizar la constitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido, señaló que las erogaciones de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes.

Así, la Corte concluyó que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el

costo que representó su obtención.

La tesis jurisprudencial referida dictada por la Suprema SCJN, señala Textualmente lo siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

El impuesto sobre La renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un período determinado.

Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan

ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo.

Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta.

Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos.

En este sentido, debe señalarse que la deducción del

costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes.

De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa.

En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese

momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de Deducción regulada en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los Ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el Impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se Respeta la capacidad contributiva de los causantes.²⁶"

²⁶ AMPARO EN REVISIÓN 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de Marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González. Amparo en revisión 1456/2005. *Los Cuates de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos.*

Sin embargo y no obstante no haber una modificación patrimonial al momento de efectuar una erogación, los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única podrán darle un efecto fiscal a esa erogación de manera anticipada, es decir, antes de que generen el ingreso objeto de gravamen, lo cual se considera que, incluso, es un beneficio.

Así, al permitir la deducción de las inversiones (activos fijos e inventarios), esta Comisión estima que se detonará una mayor inversión y generación de empleos en las empresas.

3.4 EL IETU NO OCASIONA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Se ha mencionado que con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única, se generaría una doble tributación, pues los contribuyentes pagarían esta contribución y además, el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, esta Comisión estima que con la implementación del impuesto empresarial a tasa única no se genera una doble tributación respecto del impuesto sobre la renta, puesto que, conforme a la mecánica de esta nueva contribución, se pagará únicamente el que resulte mayor y no así los dos impuestos, por lo que no se está gravando dos veces la misma fuente

Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

impositiva.

Así mismo, esta Comisión estima que el hecho de que el impuesto empresarial a tasa única sea un impuesto directo no implica que se esté gravando la misma fuente de riqueza del impuesto sobre la renta.

Es importante señalar que, aun y suponiendo que con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única implicara una doble tributación (situación que, como se ha señalado, se estima que no ocurre), el Pleno de la SCJN ha resuelto, en jurisprudencia, que la doble imposición en si misma no es inconstitucional.

Para mayor claridad, se transcribe la tesis siguiente:

DOBLE TRIBUTACIÓN, EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL

Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es

que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.²⁷"

De esta manera, como se puede advertir del criterio jurisprudencial sustentado por el Pleno de la SCJN, el fenómeno de la doble tributación no se encuentra prohibido o prescrito por la CPEUM, por lo que, aun en el caso de que existiese dicho fenómeno en el impuesto empresarial a tasa única, no se violaría el Pacto Federal.

3.5 TRATAMIENTO ESPECIAL AL SECTOR FINANCIERO

En la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se establece una base especial para el sector financiero, en función del margen de intermediación financiera, lo cual se hizo atendiendo a que dicho sector tiene como principal actividad el pago y cobro de intereses, lo cual justifica el trato diferenciado con los demás contribuyentes que no pagarán el impuesto empresarial a tasa única por los intereses recibidos ni podrán deducir los Intereses pagados.

Además, esta diferencia de trato también se justifica si se toma en cuenta que este sector en especial, se encuentra sujeto a regulaciones estrictas por las

²⁷ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, p. 139, Tesis: P./J. 23/88, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional

propias actividades que realizan, frente al resto de contribuyentes que no se encuentran sujetos a dichas regulaciones o a supervisiones de la autoridad. Lo anterior, encuentra sustento en el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la SCJN, de rubro y texto siguientes:

"ACTIVO. LOS ARTÍCULOS 1o. Y 5o.-B DE LA LEY RELATIVA A ESE IMPUESTO, QUE ESTABLECEN UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL TRIBUTO A CARGO DE LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 10 DE MAYO DE 1996).

Los artículos 1o., párrafo tercero y 5o.-B de la Ley del Impuesto al Activo establecen un régimen especial para las empresas que componen el sistema financiero, en cuanto a la determinación de la base gravable del impuesto, en la medida en que el precepto citado en primer término dispone que las empresas indicadas están obligadas al pago del tributo por su activo no afecto a la intermediación financiera, a diferencia del régimen que en ese aspecto rige para los demás contribuyentes, que deben pagar respecto de la totalidad de sus activos, pero este tratamiento especial concedido a las

empresas que integran el sistema financiero es acorde al principio constitucional de equidad tributaria:

a) porque vincula a todas las empresas que están incluidas dentro de dicho sistema; y b) porque tales empresas forman parte de un grupo de contribuyentes con características tan peculiares que se consideran suficientes para justificar el trato desigual existente en la determinación de la base gravable. Así, los aspectos que inciden esencialmente en la distinción entre las empresas que componen el sistema financiero y el resto de los contribuyentes, radican en lo siguiente:

1) la actividad de intermediación financiera que realizan requiere de autorización, cumplimiento de múltiples requisitos y vigilancia constante de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

2) en los artículos 52 al 54-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador estableció un tratamiento especial para algunas de las empresas del sistema financiero, respecto a la determinación de la base gravable.

3) los activos afectos a la intermediación financiera no son recursos propios de las empresas del sistema

financiero, de tal manera que si esas empresas consideraran aquellos activos dentro de su base gravable, se correría el riesgo de gravar con un mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figuraran como activos del ente financiero, del que obtuviere un préstamo y del depositante. Por tanto, los artículos 1o., párrafo tercero y 5o.-B de la Ley del Impuesto al Activo, al prever un tratamiento especial para el cálculo de la base gravable del impuesto al activo a cargo de las empresas que componen el sistema financiero, no son contrarios al principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.²⁸"

Como se advierte del criterio jurisprudencial, sustentado por nuestro Máximo Tribunal, sí existen diferencias entre el sistema financiero y el resto de los Contribuyentes, que justifican el otorgamiento de un trato diferenciado, justamente, para respetar el trato igual entre iguales y desigual entre desiguales.

La exclusión como objeto del IETU de ingresos por intereses, regalías.

²⁸ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, VI, Octubre de 1997, Tesis: P. /J. 80/97, página: 5

En relación a los ingresos que se excluyen del impuesto empresarial a tasa Única, los mismos corresponden a actividades pasivas o de rendimientos del capital, como lo son los intereses, las regalías entre partes relacionadas, los dividendos o pagos a asalariados. En ninguno de esos casos, esta dictaminadora considera que se encuentran en las mismas situaciones con los ingresos por las actividades productivas gravados por la contribución empresarial a tasa única.

3.6 FINES EXTRAFISCALES DEL IETU

En relación a ésta finalidad del IETU, la Comisión Dictaminadora señaló que las Contribuciones no siempre se establecen con una finalidad recaudadora, pues el Estado, de acuerdo con su mandato constitucional establecido en el artículo 25 constitucional, tiene la obligación de procurar "una más justa distribución del Ingreso y la riqueza"; luego entonces, bajo esta facultad se pueden establecer Contribuciones con fines extrafiscales tendientes a lograr la Redistribución del ingreso y la riqueza.

Ahora bien, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es una Contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, también la podemos encuadrar dentro de ésta clasificación, puesto que su finalidad se deriva de la necesidad de ir substituyendo los ingresos petroleros, pues los mismos tienden a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país si no se atiende

inmediatamente.

Además, con esta contribución se pretenden fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuestos sobre la Renta, es decir, el impuesto empresarial a tasa única se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.

Dicho de otra manera, hoy en día existe una necesidad impostergable de disminuir la dependencia que se tiene de los ingresos petroleros, lo cual se logrará en gran medida mediante el fortalecimiento del sistema tributario, por lo que esta Dictaminadora coincide con lo señalado, sobre el particular, en la exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina.

La SCJN ha establecido que la rectoría del Estado prevista en el artículo 25 Constitucional—garantizar el desarrollo integral y sustentable, el crecimiento de la economía y del empleo, y una justa distribución del ingreso y la riqueza constituye una finalidad extrafiscal de las contribuciones, tal como se desprende del siguiente criterio jurisprudencial, cuyo rubro y texto son:

**"FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN
MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL**

CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía Nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgadas por la propia Ley Fundamental.

Así mismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector

público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social.

En congruencia con lo anterior, al ser los fines extra fiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera

de sus etapas de formación.²⁹ "

Como se advierte del criterio jurisprudencial anterior, el artículo 25 de la Constitución Federal constituye uno de los fundamentos de los fines extrafiscales de las contribuciones, pues es ahí en donde se establece el marco constitucional de la actuación del Estado en materia económica.

Así mismo, la SCJN ha reiterado que el fin extrafiscal de la contribución debe quedar justificado en el proceso legislativo correspondiente, tal como se advierte del siguiente criterio emitido por ese Alto Tribunal:

FINES EXTRAFISCALES CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar

²⁹ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXV, Marzo de 2007, p. 79, Tesis: 1a. /J. 28/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa)

naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y Social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que Justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su Imposición.

En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.

Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente

los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados.

Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia Ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio La finalidad que persigue la contribución respectiva³⁰."

Ahora bien, para esta Comisión resulta importante hacer mención específica sobre los fines extrafiscales del impuesto empresarial a tasa única:

³⁰ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J. 46/2005, p.157)

3.7 EL IETU ES UN VEHÍCULO PARA LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA DEL PAÍS

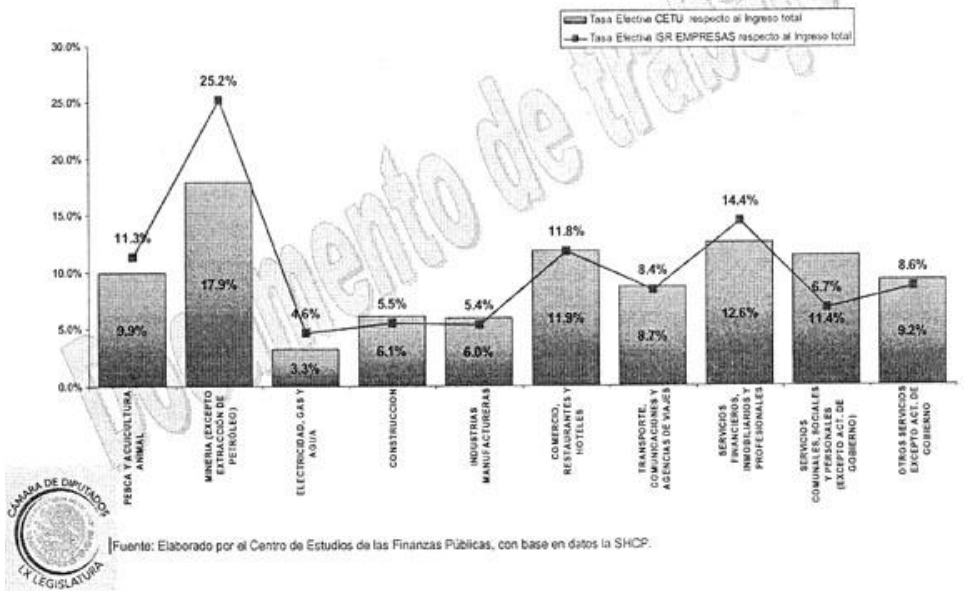
Como se ha señalado con anterioridad, derivado de las deficiencias que tiene el actual sistema mexicano, la carga tributaria ha recaído solamente sobre una parte de la población, lo cual resulta injusto e insostenible.

Así, mediante el impuesto empresarial a tasa única, se ampliará la base tributaria, con lo cual se logrará una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso, lo cual se logra con una recaudación equilibrada y justa, pilar fundamental de esta contribución, pues al no contemplar regímenes especiales o diferenciados, deducciones o beneficios extraordinarios se mejora la recaudación.

De hecho, visto desde la perspectiva del impuesto sobre la renta, el efecto recaudatorio del impuesto empresarial a tasa única es equivalente a incrementar de manera equilibrada la tasa efectiva del impuesto sobre la renta de casi todos los contribuyentes del impuesto citado, tal como se demuestra en la siguiente tabla elaborada por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados.



TASA EFECTIVA CETU VS. TASA EFECTIVA ISR EMPRESARIAL POR SECTOR



De la tabla anterior se desprende que el efecto del impuesto empresarial a Tasa única en la gran mayoría de los casos, es un incremento uniforme de la recaudación de los distintos tipos de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, lo cual cumple con la finalidad de una mejor redistribución de la riqueza y del ingreso y así, se logra dar cabal sentido a lo dispuesto en el artículo 25 Constitucional.

En estas circunstancias, este fin extrafiscal de la contribución empresarial

a tasa única se estima que también refuerza la constitucionalidad de la mecánica para determinar su base gravable, en adición a los otros fines extrafiscales previamente mencionados, y que justifican la no deducibilidad de ciertos conceptos tales como las regalías entre partes relacionadas, así como los intereses.

3.8 CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DEL PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

Uno de los objetivos principales que se busca lograr con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única es comenzar a sustituir la recaudación por concepto de ingresos petroleros, cuyo futuro tiende a la baja por la inestabilidad del precio internacional, así como por el agotamiento de los yacimientos petrolíferos.

Así, el impuesto empresarial a tasa única tiene como finalidad el que con los recursos que se recauden se disminuya la dependencia que México tiene hoy en día, respecto de los ingresos petroleros y de esa forma contribuir al desarrollo sostenido del país, tal y como se recogió en el Plan Nacional de Desarrollo, lo cual en el contexto de los criterios de la SCJN hacen al Impuesto empresarial a tasa única un gravamen con un fin extrafiscal y por lo tanto, comprueban su constitucionalidad.

He ahí los argumentos vertidos en el Dictamen de la Cámara de Diputados en Relación a la constitucionalidad del IETU, los cuales fueron el fundamento para Que concluyeran que “.....por las razones expuestas es que esta Dictaminadora estima que la Iniciativa en estudio está acorde con los principios establecidos en la CPEUM”, no sin antes precisar que “.....los límites a la facultad del legislador para imponer contribuciones, encuentran su excepción en los fines extrafiscales.

CAPÍTULO IV

VIOLACIONES DEL IETU A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

4.1 EL IETU VIOLATORIO AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

En relación a éste principio constitucional, en dicho Dictamen se concluía que el mismo se satisface cuando la ley tributaria otorga el mismo tratamiento a los contribuyentes iguales, es decir, que estén dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes considerados por la ley, y no se establezcan discriminaciones o distinciones a título individual, por lo que los impuestos deben ser equitativos, en el sentido de que den a los contribuyentes iguales el mismo trato, así mismo cuando dentro de la misma hipótesis de la norma se encuentren contribuyentes desiguales, reciban un trato desigual.

Por lo que la Comisión Dictaminadora estimaba que el IETU cumplía con tal principio, según los siguientes argumentos

4.2 IETU VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

En relación a éste principio constitucional, en dicho dictamen se concluía que el mismo se respetaba en la medida en que el impuesto grava al contribuyente de acuerdo a su capacidad contributiva, por lo que la Comisión Dictaminadora estimaba que el IETU cumplía con tal principio, según los

siguientes argumentos:

4.3 FALTA DE PRECISIÓN DEL OBJETO DEL IETU

Para cumplir cabalmente con el principio de legalidad tributaria, tal y como quedó asentado en su momento, es necesario que todos los elementos esenciales del impuesto, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, queden consignados expresamente en la Ley con 2 objetivos de vital importancia dentro de la relación jurídico tributaria:

- a)** Para que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades y éstas no tengan más que aplicar las disposiciones dictadas con anterioridad al caso concreto.
- b)** Para que el contribuyente pueda conocer en todo momento la forma cierta de contribuir.

En el caso concreto del objeto del IETU, si consideramos que éste lo constituye el ingreso, pues nos encontramos con que el mismo no se encuentra definido en la Ley respectiva, lo cual es sin duda grave y hace que se viole flagrantemente el principio de legalidad tributaria que debe revestir a cualquier contribución para su debida validez.

Esta es la misma situación que se presenta en la Ley del Impuesto Sobre

la Renta (LISR), en donde tampoco se encuentra definido tal concepto, a pesar de que el ingreso constituye igualmente el objeto del impuesto, aunque los tribunales ya han resuelto en numerosas ocasiones que ésta situación no implica una violación al principio de legalidad tributaria bajo el argumento de que aunque no hay una definición concreta y expresa de ingreso, si se hace mención o relación de distintos medios, formas y situaciones en los que se considerará que se obtienen, con lo cual el contribuyente tiene la certeza de que es lo que debe considerar para la determinación de la base del impuesto.

En la Ley del IETU nos encontramos exactamente con la misma situación que se presenta en la LISR, en relación a que igualmente sólo se señalan diversos medios, formas y situaciones en los que se considerará que se obtienen los ingresos, por lo que aunque no existe una definición de tal concepto, será necesario al momento de determinar los conceptos de violación en el amparo respectivo, la importancia que se le dará en el cuerpo de nuestra demanda a esta situación, considerando los antecedentes que ya existen en materia de ISR al respecto.

4.4 NO DEDUCIBILIDAD DE EROGACIONES INDISPENSABLES.

Al establecerse en la Ley del IETU que se consideran todos los ingresos que se cobren pero no todas las erogaciones que se paguen, se tiene como resultado que se tenga que pagar el IETU sobre una base irreal la cual no es

representativa de la capacidad contributiva del contribuyente.

Como sabemos, la Ley del IETU contempla como ingreso acumulable todos los efectivamente cobrados, considerando como exentos sólo los derivados de operaciones muy particulares y aisladas, por lo que si consideramos que la Ley contempla dentro de su objeto los ingresos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, tenemos entonces que su base es bastante amplia, lo cual se refuerza con el hecho de que no permite deducir de esos ingresos todas las erogaciones realizadas por los contribuyentes.

De esta forma tenemos que en la Ley del IETU no se permite la deducción de salarios y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, así como todas aquellas que se asimilan a salarios para fines del ISR, las aportaciones de seguridad social, ni los intereses, por sólo mencionar aquellos conceptos de erogación más comunes.

Si consideramos que la Ley del IETU tiene como fin real el gravar la renta, a pesar de que nos quieran hacer creer que no es así, pero como un buen amigo dice....si huele a conejo, sabe a conejo, pues entonces no puede ser venado, es forzosamente conejo!,.....pues entonces no puede desconocer en la determinación de su base erogaciones que son estrictamente

indispensables para la realización de las actividades del contribuyente, máxime que tal situación ya ha quedado reconocida inclusive por la SCJN.

En los considerandos de la Ley del IETU se señaló que éste impuesto sólo permitía la deducción de aquellas erogaciones“.....estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado... que sean de denominación común para la obtención de utilidades. ... ya que aquellas que no cumplen con esas características distorsionan la base de cada contribuyente,.....de forma poco transparente.....De esta misma manera, al participar de la misma naturaleza los sueldos y salarios, y las prestaciones de seguridad social del costo de intereses y regalías, todos ellos factores de la producción, no es posible jurídicamente permitir su deducción.....”.

Alguna vez habían visto tal absurdo y contradicción?.....Se señala que se deducirán erogaciones estrictamente indispensables, que sean comunes para la obtención de las utilidades.....y luego dicen que los salarios, prestaciones y aportaciones de seguridad social, no se pueden deducir?.....Es que esas erogaciones no son indispensables y comunes para la obtención de los ingresos que grava el IETU?.....Si precisa y justamente estas erogaciones no son sólo indispensables y necesarias, sino obligatorias, en cualquier empresa!!.....Acaso los bienes y servicios en éste país se producen sólo con el pensamiento?.....Forzosamente una empresa requiere de mano de obra en todos los aspectos operativos de la misma y por lo mismo, el pago de salarios

se vuelve una erogación indispensable y directamente relacionada con la obtención de los ingresos, ya que si no hay producción, si no hay ventas, si no hay la información para la toma de decisiones, pues entonces no hay ingresos.....Y ni que decir de las aportaciones de seguridad social.....Que no son indispensables y necesarias?, ahora resulta que se pagan cuotas al IMSS e INFONAVIT nada más para “distorsionar de forma poco transparente la base de impuestos”

La violación al principio de proporcionalidad tributaria, la cual está en función a la capacidad contributiva es más que evidente en este caso, cosa que se refuerza aún más considerando que la necesidad y lo estrictamente indispensable del pago de los salarios, prestaciones laborales y aportaciones de seguridad social ha quedado más que de manifiesto en jurisprudencias de la SCJN que no se pueden desconocer ahora bajo el argumento de que el IETU es un impuesto distinto al ISR ya que, se insiste, en realidad el IETU no es distinto al ISR, salvo por el nombre.

4.5 BASES CON CONCEPTOS DE IMPUESTO INDIRECTO

La Ley del IETU remite a la del IVA en relación a lo que debe entenderse por los actos objeto del IETU, es decir, a lo que debemos entender por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Esto implica el que el objeto del IETU, el

cual es un impuesto directo, se encuentra precisado y contenido en una ley que regula a un impuesto indirecto, es decir, en una ley que regula a un impuesto de naturaleza totalmente distinta.

Lo mismo ocurre en el caso de la determinación del momento en que se considerará efectivamente cobrado el precio o contraprestación, ya que también en este caso la Ley del IETU remite a la del IVA. De esta forma, el momento en el que se causará el IETU estará regulado en una Ley de naturaleza distinta a la del IETU.

Esta especie de híbrido fiscal ocasiona el que se atente contra el principio de legalidad tributaria el cual exige que los elementos esenciales del impuesto, tales como sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago, se encuentren expresamente contenidos y definidos en la Ley respectiva, tal y como en su momento se mencionó.

Esta situación tiene un elemento más de defensa a favor del contribuyente si consideramos que ha quedado perfectamente aclarado y definido en diversas resoluciones de la SCJN, el hecho de que un impuesto indirecto tiene una naturaleza distinta al de un impuesto directo, por lo que el objeto y base de tributación no pueden ser las mismas.

4.6 DOBLE TRIBUTACIÓN DEBIDO A LA NATURALEZA DEL IETU.

En los considerandos de la Cámara de Diputados a la iniciativa de la Ley del IETU se señaló que éste impuesto “.....no generaba una doble tributación respecto del impuesto sobre la renta, puesto que, conforme a la mecánica de esta nueva contribución, se pagará únicamente el que resulte mayor y no así los dos impuestos, por lo que no se está gravando dos veces la misma fuente impositiva..... Así mismo, esta Comisión estima que el hecho de que el impuesto empresarial a tasa única sea un impuesto directo no implica que se esté gravando la misma fuente de riqueza del impuesto sobre la renta”.

El hecho de que no se paguen los 2 impuestos es cierto pero sólo en el caso de que las operaciones se cobren en el mismo ejercicio en que se realizaron estas, pero tratándose de operaciones a crédito que se realizan en un ejercicio y se cobran en otro posterior, entonces se causará el ISR en uno y el IETU al cobrarse en el ejercicio siguiente, y al no haber posibilidad de acreditar el ISR contra el IETU ya que son ejercicios diferentes, entonces es cuando se causa la doble tributación.

En relación a la aseveración de que el IETU no grava la misma fuente de riqueza que el ISR, es necesario comentar que todo mundo tiene claro el hecho de que el IETU es un NUEVO IMPUESTO en nuestro sistema tributario ya que no existía antes como tal, sin embargo, es conveniente determinar la naturaleza

de éste impuesto, si realmente es un nuevo impuesto cuyo objeto sea distinto al del ISR o si en realidad sólo es nuevo en cuanto al nombre o denominación del mismo, pero que tenga un objeto similar al ISR.

Esto es, para que un impuesto sea realmente nuevo debe gravar a sujetos, o bien actos, actividades o ingresos distintos a los que se gravan en otros ordenamientos fiscales ya vigentes con anterioridad, es decir, debería establecer hipótesis de causación no contempladas en las leyes que regulen los demás tributos ya existentes.

Por ejemplo, el Impuesto al Activo, que es el impuesto que queda abrogado para el 2008 con la entrada en vigor del IETU, realmente era un impuesto nuevo en el momento en que apareció en el mundo fiscal de nuestro país allá por 1989, ya que gravaba la tenencia de activos, cosa que no hacían los demás impuestos vigentes en su momento, como el ISR, IVA o IEPS.

Entonces, el Impuesto al Activo fue un impuesto nuevo no sólo porque estaba contemplado en otra ley y tenía un nombre distinto a los impuestos ya establecidos con anterioridad, sino que era nuevo porque regulaba o gravaba situaciones totalmente diferentes a las que contemplaban las demás leyes fiscales.....Pero el IETU hace lo mismo?.....El IETU grava situaciones distintas o es únicamente otra versión de un impuesto ya existente pero con otro nombre?

Si resultara que la Ley del IETU regula en el fondo los mismos conceptos que el ISR, que tuviera la misma naturaleza del ISRNo equivale esto a tener 2 leyes de ISR?.....y por lo tanto, no equivale a gravar con el mismo impuesto por partida doble?.

En relación a la naturaleza del IETU, nos encontramos con que según el adendum al estudio de la OCDE titulado “Estudio Económico de la OCDE: México 2007”, el IETU es un impuesto sobre la renta. En efecto, en dicho estudio que se concluyó en el mes de Julio del 2007, se señala lo siguiente:

“Los principales factores de la reforma fiscal aprobada son los siguientes: Introducción del IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única). Es un impuesto sobre la renta a las empresas y actividades profesionales que grava los ingresos empresariales por la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, después de deducir los gastos de capital. Similar a la Contribución Empresarial de Tasa Única originalmente propuesta (Capítulo 2, Recuadro 2.2, de este Estudio), el IETU actúa como un impuesto mínimo.....”

Entonces, para la OCDE el IETU es un impuesto sobre la renta, tal y como lo señala en su informe, mientras que en la Iniciativa de Ley que se presentó al Congreso de la Unión, se señaló que el IETU “.....es de tipo directo

y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción. Por su parte, las retribuciones a los factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras.....De esta forma, la contribución empresarial a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción”.

De acuerdo a esto, el IETU grava la utilidad de la empresa y la retribución a los factores de producción, por lo que aquí nos encontramos con un término o concepto que no se considera en la Ley del ISR (la de gravar la retribución a los factores de producción).

Esta retribución a factores de producción se encuentra representada por los medios o vías con que en la empresa se paga o retribuye a quienes prestan un servicio o bien para poder llevar a cabo las actividades de la empresa, tales como salarios, en el caso de los trabajadores, dividendos, en el caso de los accionistas, intereses, en el caso de las personas que otorgan un financiamiento, regalías, en el caso de prestadores de diversos servicios o bienes, como licencias, patentes, nombres comerciales, etc., etc., por lo que entonces nos encontramos con que el gravamen a tales conceptos se da simple y sencillamente al no permitir la deducción de tales erogaciones es por ello que

se dice que se grava la utilidad de la empresa (el excedente de ingresos respecto a las erogaciones reales de la persona) más la retribución a los factores de producción (gravamen sobre salarios, intereses, dividendos, regalías, etc.) al no permitirse su deducción.

Sin embargo, el hecho de que en la Ley del IETU no se permitan ciertas deducciones que si se hacen en la Ley del ISR, no es motivo suficiente para considerarlo un impuesto distinto al ISR ya que para ser así considerado tendría que gravar situaciones distintas a las contempladas en la Ley del ISR.

De esta forma, el gravamen a la retribución de los factores de la producción no debería efectuarse de manera indirecta a través de la no deducibilidad de la erogación respectiva, sino que debería ser efectuada de manera directa, es decir, estableciendo una tasa de impuesto directo a estas erogaciones. Sólo de esta forma si se podría considerar al IETU revestido de una naturaleza distinta al ISR.

El Impuesto Sobre la Renta lo que grava, tal y como su nombre lo indica, es justamente la renta, entendida esta como el incremento patrimonial que tienen las personas por la realización de las distintas actividades, y determinando tal incremento patrimonial a través del enfrentamiento de los ingresos con las erogaciones realizadas y necesarias para la obtención de tales ingresos. Y el IETU que grava en esencia?.....El diferencial entre los ingresos

y las erogaciones autorizadas como deducción por la Ley respectiva.

Es decir, prácticamente lo mismo que la Ley del ISR con la diferencia en los momentos de acumulación de los ingresos y en las deducciones que se permiten. Pero esto no hace que el IETU tenga una naturaleza distinta al ISR, ya que en esencia gravan lo mismo, por eso en la OCDE lo califican como un impuesto sobre la renta.

Ante esto queda por cuestionarse la validez de una Ley que regula un impuesto que ya existe en otra ley y al que sólo le han cambiado el nombre.....Que tan válido es la existencia de 2 leyes que en esencia regulan al mismo tipo de impuesto?.....Sería válido esto si aún gravando ambas leyes la renta, fueran dirigida a distintos tipos de contribuyentes. Por ejemplo, si una gravara a las actividades empresariales y otra a los ingresos por salarios, o a la obtención de premios, o los servicios independientes, etc.

Entonces no habría problema ya que cada ley regularía o gravaría la renta de distintos tipos de contribuyentes, pero el asunto aquí es que ambas leyes contemplan a los mismos sujetos como causantes del impuesto, es decir, gravan la renta de los mismos sujetos. Esto es así ya que la Ley del IETU contempla como sujetos a las siguientes personas:

- a) Las personas físicas o morales residentes en México que perciban

ingresos por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

- b) Las personas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos atribuibles a dichos establecimientos al realizar enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Estos 2 sujetos (los residentes en México y los extranjeros con establecimiento permanente en el país) son igualmente contemplados como tales en la Ley del ISR, mientras que la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes son igualmente objeto de la Ley del ISR, por lo que es posible concluir que se grava la renta de un mismo contribuyente con dos leyes que regulan un mismo impuesto, distinto únicamente en cuanto a nombre pero no en esencia.

Esta situación de doble legislación sobre la renta de las personas, de alguna manera queda reconocida en la propia Ley del IETU, cuando en su artículo 19 Transitorio se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá presentar un estudio, a más tardar el 30 de Junio del 2011, sobre la conveniencia de derogar las disposiciones de la Ley del ISR que regulan a los sujetos contemplados en la Ley del IETU.

4.7 DEDUCCIONES HASTA EL COBRO

De conformidad a las disposiciones de la Ley del IETU, las deducciones sólo pueden realizarse hasta que sean efectivamente pagadas, sin embargo en el caso de erogaciones pagadas con cheque u otros títulos de crédito, se establece que éstas se considerarán efectivamente pagadas hasta que el cheque o título de crédito sea cobrado realmente.

Esto implica el que el contribuyente, a pesar de que ya cubrió el pago de la erogación respectiva, no podrá deducirla sino hasta que se presente otro evento totalmente distinto, como lo es el que la otra persona cobre o deposite en su cuenta el cheque o título de crédito, pero mientras no lo haga, no se podrá deducir la erogación.

Esto sin duda ocasiona incertidumbre jurídica en el contribuyente ya que entonces la deducción de las erogaciones estará condicionada a la voluntad de un tercero, además de que se violenta el principio de legalidad tributaria ya que se incorpora un elemento totalmente diferente a la filosofía del impuesto de funcionar en base al flujo de efectivo, en base a lo efectivamente cobrado y lo pagado, ya que aquí se añade el que se deduzca hasta que la otra persona disponga del pago, por lo que mientras lo guarde y no haga uso de él (cobrando el cheque) no se podrá deducir la erogación.

4.8 CRÉDITO DE INVERSIONES ADQUIRIDAS ANTES DEL 2008.

En relación a las inversiones adquiridas antes del 1º. de Enero de 2008, la Ley del IETU contempla 2 situaciones:

- a) Tratándose de inversiones nuevas adquiridas en el período de Septiembre a Diciembre de 2007, se podrá deducir su valor de adquisición efectivamente pagado en ese período en 3 ejercicios a partir del 2008, es decir, en una tercera parte en cada uno de los años del 2008 al 2010.
- b) Tratándose de inversiones adquiridas en el período del 1º. de Enero de 1998 al 31 de Diciembre de 2007, sin incluir a las ya consideradas en la deducción comentada anteriormente, se permite su acreditamiento contra el IETU, pero sólo en un 50% de su monto por deducir en ISR al 1º. de Enero de 2008 y prorrateándolo en el transcurso de 10 años.

Esta situación acarrea problemas de constitucionalidad ya que, en el caso de aquellos activos adquiridos entre 1998 y 2007, no permite la deducibilidad total de los mismos, sino sólo el acreditamiento y únicamente en un 50% y sin que en la exposición de motivos den una razón de tal limitante, es decir, no nos explican como es que determinaron que únicamente se acredite el 50%Porque no un 60%?.....o un 80%?.....lo cual deja en total incertidumbre jurídica al contribuyente.....Fue un error de tipeado?.....un capricho?.....algo

aleatorio

(me gusta el 50%)?.....o como llegaron a ese porcentaje?.....Incertidumbre total.....Cómo defenderse?, como argumentar en contra de algo que ante la falta de justificación parece salido de la nada?.....Indefensión total para el contribuyente.

Lo mismo podríamos señalar en relación al hecho de que sólo será deducible la adquisición de activos nuevos efectuados en el período de septiembre a diciembre de 2007. Porque los activos adquiridos antes de septiembre de 2007 no son deducibles y sólo se permite su acreditamiento de manera parcial y prorrateado a lo largo de 10 años?.....Es evidente que también debieron ser considerados como deducibles ya que igual ayudarán a generar los ingresos base del IETU, por lo que se viola el principio de proporcionalidad tributaria al no reconocerse la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.

Pero además de lo anterior, se encuentra el hecho de que no se permite el acreditamiento, ni mucho menos la deducción, ni siquiera parcial como en los demás casos, de aquellos activos adquiridos antes de 1998 y que aún tienen saldo por deducir en ISR al 1º. de Enero de 2008, como es el caso de los edificios que se deprecian a 20 años.

El no reconocer la totalidad de los activos atenta igualmente contra el

principio de proporcionalidad tributaria ya que no se reconoce la verdadera capacidad contributiva del contribuyente.

4.9 PÉRDIDAS DE CRÉDITOS FISCALES.

Como una manera de neutralizar el efecto de la no deducibilidad de salarios, prestaciones laborales gravadas por ISR, aportaciones de seguridad social, asimilados a salarios e inversiones adquiridas entre 1998 y 2007, es que se estableció en la Ley del IETU la posibilidad de efectuar ciertos créditos en contra del IETU a cargo; sin embargo, esta posibilidad aunque neutraliza el efecto de la no deducibilidad, no produce los mismos efectos que si esas cantidades hubiesen sido deducidas.

En primer lugar porque la deducción podría generar una pérdida o exceso de deducciones, lo cual de acuerdo al artículo 11 de la Ley del IETU podría ser acreditable contra el IETU a cargo de los siguientes 10 ejercicios. Mientras que como crédito no hay la posibilidad de aprovechar esos montos más allá del mismo ejercicio en que se generaron.

En segundo lugar, porque puede presentarse la situación de que esos créditos fiscales no se apliquen en realidad y por consiguiente se pierdan al no poderse aplicar en ejercicios posteriores. Este es justamente otro de los motivos de inconstitucionalidad de ésta Ley, ya que erogaciones efectivamente

realizadas en el ejercicio pueden finalmente no tener efecto en la determinación del impuesto, ni siquiera como crédito, lo cual es a todas luces violatorio del principio de proporcionalidad tributaria ya que entonces se determinará una base de impuesto excesiva e irreal.

Lo anterior es así ya que si se tiene exceso de deducciones en IETU o uno de los créditos es superior al IETU del ejercicio, entonces ya los demás créditos no se aplican, perdiéndose esas cantidades sin posibilidad de aprovecharse en un ejercicio posterior. Lo mismo ocurre en el caso de que el crédito sea superior al IETU del ejercicio, ya que el excedente tampoco podrá ser aprovechado posteriormente.

4.10 TASA FIJA DE IMPUESTO PARA PERSONAS FÍSICAS.

La Ley del IETU establece una tasa fija del 16.5% para el ejercicio 2008, del 17% para el 2009 y del 17.5% para el 2010, la cual sería aplicable a la base del impuesto tanto de personas morales como de personas físicas.

En el caso de las personas físicas, mediante jurisprudencia la SCJN ha establecido que, en el caso de los impuestos directos, la proporcionalidad tributaria se cumple a través del establecimiento de tarifas progresivas, de manera tal que paguen más quienes más recursos tengan y menos quienes menos obtengan.

Por lo que a la luz de tal jurisprudencia, misma que se reproduce a continuación, la Ley del IETU viola flagrantemente el principio de proporcionalidad tributaria al establecer para las personas físicas una tasa de impuesto fija y, por lo mismo, no atender a su verdadera capacidad contributiva.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos.

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

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los

contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los

contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula³¹.

4.11 FINES FISCALES.

Tal y como se comentó en su oportunidad, de acuerdo a los dictámenes de la Cámara de Diputados, en el análisis efectuado a la constitucionalidad de la Ley del IETU se reconoció que la facultad del legislador para imponer contribuciones estaba limitada por los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, por lo que después de dicho análisis concluyeron que se cumplía con ellos, sin embargo se señaló que tal limitante a la facultad del legislador para imponer contribuciones encontraba su excepción en los fines extrafiscales de las contribuciones.

Es decir, que de acuerdo al criterio de los legisladores, cuando una contribución tiene un fin extrafiscal ya no tiene que cumplir forzosamente con los citados principios de proporcionalidad, equidad y legalidad que emanan del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana.

³¹ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Tomo: 187-192 Primera Parte p.113, 199-204
PrimeraParte Página: 144 Jurisprudencia

Para ello argumentan que el IETU tiene, además del fin de elevar la recaudación tributaria en nuestro país, diversos fines de carácter extrafiscal, tales como:

- a) Sustituir los ingresos petroleros.
- b) Lograr una mejor distribución de la riqueza.
- c) Contribuir al desarrollo sostenido del país.

De ésta forma se señala que “...se refuerza la constitucionalidad...” del IETU y se justifica el que no se permita la deducción de ciertas partidas en la mecánica de cálculo respectivo.

Entonces, gran parte del argumento o justificación manejado en el Congreso de la Unión para concluir que la Ley del IETU cumple con los principios constitucionales del artículo 31 fracción IV de la Constitución, descansa en la afirmación e idea de que por tener un supuesto fin extrafiscal, ya no tiene porque cumplir con tales principios.

En relación a los fines extrafiscales de las contribuciones, es decir, aquellos fines ajenos al de recaudar para cubrir los gastos públicos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha emitido jurisprudencia señalando que tales fines tienen su fundamento en el artículo 25 Constitucional y que su aplicación debe reflejarse en la Ley, en su exposición de motivos o en cualquier

etapa de formación de la ley respectiva, ya que en caso de problemas de constitucionalidad de la ley deberá atenderse a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crearla.

"FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental.

Así mismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social.

En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus

objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.³²”

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el

³² SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXV, Marzo de 2007, p. 79, Tesis: 1a./J. 28/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa)

órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.

Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto

o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.³³"

Es decir, ya en ésta jurisprudencia, la No.46/2005 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en Mayo de 2005, se reconoce de manera indirecta que tales dispositivos legales, aunque tengan un fin Extrafiscal, deben cumplir con los principios constitucionales y por ello se señala que los razonamientos o fines extrafiscales deben expresarse en alguna de las etapas de formación de la ley, para así poder estar en condiciones de determinar la validez constitucional de tal contribución ya que los fines extrafiscales sólo serán un elemento más a considerar para determinarlo.

Esto es así ya que no basta con que se le asigne un fin extrafiscal a una

³³ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J.46/2005, p.157

Ley para que sea constitucional de facto, ya que de ser así estaríamos entonces sujetos a que se pudiera establecer cualquier cantidad de contribuciones con ese fin tan genérico y amplio como lo es la redistribución de la riqueza, y que es uno de los fines que se manejan en la creación del IETU.

En relación a este fin, el de lograr una mejor distribución de la riqueza, pues tenemos que esto ya se logra de manera indirecta con el pago de cualquier impuesto, ya que justamente a través de los gastos públicos que se cubren con el pago de impuestos (energía eléctrica, agua potable, salud, educación, seguridad, etc., etc.), es como se distribuye de alguna manera la riqueza entre toda la población del país.

Entonces, esta finalidad de distribuir la riqueza, más que manejarlo como extrafiscal en realidad es parte intrínseca del pago de cualquier impuesto y su eficiencia está en función a los montos de recaudación que se obtengan, ya que, al menos en teoría, a mayor recaudación, más gasto social, y a menor recaudación, menos el gasto social.

Mientras que el fin extrafiscal, al ser ajeno a la recaudación en muchos de los casos su consecución o éxito no estará en función a los montos recaudados, sino que en muchas ocasiones, tal y como ocurriría, si se estableciese una tasa de impuesto alta a la adquisición o consumo de algún bien o servicio, su éxito estará en función precisamente a que no haya

recaudación o que su monto sea mínimo, ya que lo que se pretende como fin último y principal es cambiar un comportamiento o inhibir el consumo de algún bien o producto.

Tal y como su nombre lo indica, un fin extrafiscal es aquel que tiene una connotación más allá de lo fiscal, y por lo mismo, más allá o distinto a la de recaudar para cubrir los gastos públicos, por lo que son muy difíciles, sino que imposibles, de controvertir su validez ante un tribunal, mientras que el manejo para el IETU (el de servir como medio para distribuir la riqueza) es bastante controversial ya que, como mencionamos, esto es un efecto y consecuencia del pago de cualquier impuesto y por lo tanto es parte de su finalidad fiscal, la de cubrir los gastos públicos.

Lo mismo podemos decir en lo que se refiere al supuesto fin extrafiscal del IETU de sustituir a los ingresos petroleros, ya que si de sustituir una fuente de Ingresos se trata, entonces el IETU tiene un fin recaudatorio,.....y recaudatorio para cubrir los gastos públicos, por lo tanto, nuevamente caemos en el hecho de que su finalidad es fiscal y no extrafiscal.

Por otra parte, nos encontramos con la siguiente tesis de la SCJN:

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV,

DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS .

La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Por lo tanto, es más que evidente que los supuestos fines extrafiscales del IETU no lo son en realidad, pero que aún siendolos, ello no obsta para que no se cumplan con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y Legalidad del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, como erróneamente se manejó en los considerádoos de los dictámenes de la Cámara de Diputados.

4.12 GENERALIDADES DEL JUICIO DE AMPARO.

Se entiende por Juicio de Amparo como la institución jurídica que nace con la finalidad de preservar el orden constitucional y en particular de proteger las garantías individuales de los sujetos ante actos de autoridades que las lesionarán, de ahí el que también sea conocido como Juicio de Garantías.

El Juicio de Amparo encuentra su fundamento en los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por supuesto en la Ley reglamentaria respectiva llamada Ley de Amparo.

El Artículo 103 de la Constitución Política se señala que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

1.- Por las Leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

2.- Por las Leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados.

3.- Por las Leyes o actos de las autoridades de estos que invadan la autoridad federal.

Este Juicio de Amparo lo podemos promover en contra de leyes, reglamentos, tratados, decretos, acuerdos de observancia general o cualquier

otro acto de autoridad que viole las garantías individuales, y por lo tanto, en el caso de las leyes tributarias, que violen los principios constitucionales, los cuales tienen el rango de garantías individuales.

4.13 COMPETENCIA

Con relación a la competencia para conocer el Juicio de amparo, el Artículo 103 de la Constitución Política De los Estados Unidos Mexicanos señala que serán los tribunales de la Federación quienes resolverán todas las controversias que se susciten, por lo que atendiendo a la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual es el ordenamiento que señala las reglas de competencia respectivas, encontramos que los tribunales que tienen competencia para dirimir una controversia de amparo son los siguientes:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno ó en salas.
- b) Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- c) Los Juzgados de Distrito.
- d) Los Tribunales Unitarios de Circuito, en los casos así determinados por el Artículo 107 fracción XII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Artículo 37 de la Ley de Amparo.

4.14 AMPARO INDIRECTO.

De acuerdo con el Artículo 114 de la Ley de Amparo, éste se representa ante un Juzgado de Distrito y procede en los siguientes casos:

I.- Contra Leyes Federales o Locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del Artículo 89 Constitucional, reglamento de Leyes locales expedidas por los Gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por sus sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso.

II.- Contra actos que no provengan de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo.

III.- Contra actos de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo ejecutados fuera del juicio o después de concluido.

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

V.- Contra actos ejecutados dentro o fuera del juicio, que afecten a apersonas extrañas a él, cuando la Ley no establezca a favor del afectado

algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería.

VI.- Contra Leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados en los casos de leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados; y por las leyes o actos de las autoridades de éstos, que invadan la esfera de la autoridad federal.

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

4.15 PLAZOS DE PRESENTACIÓN.

De conformidad al artículo 21 de la Ley de Amparo, el plazo para presentar la demanda de amparo será de 15 días hábiles, término que se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

Sin embargo, de acuerdo a la fracción I del artículo 22 de la misma Ley de Amparo, éste plazo tendrá su excepción en los casos en que a partir de la

vigencia de una ley, ésta sea reclamable en la vía de amparo, pues entonces el término para la interposición de la demanda será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de vigencia de la ley. Entonces, de acuerdo a lo anterior, encontramos que se tienen 2 plazos para presentar la demanda de amparo, según igualmente, 2 distintos tipos de situación o momentos:

1.- Cuando el solo inicio de vigencia de una ley ocasiona perjuicio al individuo, se tendrán 30 días hábiles contados a partir de la fecha de inicio de vigencia.

2.- Cuando se aplique la ley por primera vez, 15 días hábiles contados a partir de la fecha de aplicación o notificación de la resolución o acuerdo.

En relación al segundo momento, a cuando se aplique la ley, es necesario precisar que ésta aplicación puede ser hecha por el propio contribuyente o bien por la autoridad, y que se refiere solamente al primer acto de aplicación, por lo que si queremos hacer valer éste medio de defensa con posterioridad, una vez que ya se ha aplicado previamente la ley en otras oportunidades, se consideraría que el acto ha sido consentido y por lo mismo no procedería el amparo.

El artículo 73 fracción XII de la Ley de Amparo justamente señala lo anterior al precisar que el Juicio de Amparo será improcedente contra actos

consentidos tácitamente, estableciendo que se entenderán por tales aquellos contra los cuales no se promueva el Juicio de Amparo dentro de los plazos señalados al efecto en la misma Ley de Amparo. Aclarando que no se consideran actos consentidos tácitamente aquellos en los que no se promueva el Juicio de Amparo dentro del plazo establecido para cuando causa perjuicio la ley al contribuyente con el solo inicio de su vigencia, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido el amparo contra el primer acto de aplicación de la ley.

Lo anterior implica que se consideraría un acto consentido por el contribuyente inclusive en el caso de que la autoridad hubiese ejercido sus facultades de comprobación y al determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente éste pretendiese alegar en su defensa la inconstitucionalidad de la ley o precepto legal aplicado.

Esto es lo que la Segunda Sala de la SCJN ha señalado a través de la siguiente jurisprudencia:

AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA NORMA TRIBUTARIA APLICADA EN LA SENTENCIA RECLAMADA, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA AL PAGARSE EL IMPUESTO SIN HACER VALER LOS MEDIOS DE DEFENSA PROCEDENTES. De conformidad con el artículo 166, fracción IV, de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107

Constitucionales, en el amparo directo puede alegarse la inconstitucionalidad de una ley dentro de los conceptos de violación de la demanda. Ahora bien, dichos argumentos de inconstitucionalidad **deben declararse inoperantes** en términos de la tesis P. LVIII/99, Tomo X, agosto de 1999, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 53, de rubro: "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES EN AMPARO DIRECTO. LO SON SI PLANTEAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL RESPECTO DE LA CUAL, SI SE TRATARA DE UN JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, SE ACTUALIZARÍA ALGUNA CAUSAL DE IMPROCEDENCIA.", **si de las constancias del juicio deriva que el quejoso se autoaplicó la norma combatida y la consintió al pagar el impuesto controvertido sin manifestar su inconformidad mediante la interposición del medio de defensa constitucional dentro de los plazos que para tal efecto dispone la Ley de Amparo, no es jurídico estimar que puede examinarse la constitucionalidad de la ley tributaria a través del juicio de amparo irecto, aun cuando en la sentencia definitiva reclamada se hubiera plicado nuevamente la norma, si resulta evidente que tal resolución no constituye el primer acto de aplicación que trascendió a la esfera jurídica del particular ni tampoco lo fue el acto administrativo que dio lugar al juicio de nulidad; por tal motivo, al consentir la norma tributaria correspondiente y no impugnarla mediante la acción constitucional en los términos establecidos para su ejercicio, debe concluirse que los conceptos de violación que en el amparo directo se formulen, resultan inoperantes.**

Materia(s): Administrativa. Novena Época.
Instancia: **Segunda Sala**. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVI, **Agosto de 2002**
Página: 240. Tesis: **2a./J. 83/2002**.

Lo anterior es muy importante tenerlo presente ya que en ocasiones pensamos o consideramos oportuno el esperar hasta que la autoridad ejerza sus facultades para proceder al amparo por inconstitucionalidad de la ley o disposición en específico, lo cual sólo podría ser procedente en los 2 casos siguientes:

1.- En el caso de que el contribuyente no aplique la ley en ningún momento previo al ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades, ya que entonces justamente al determinar el crédito fiscal la autoridad se estaría aplicando por primera vez en perjuicio del contribuyente la ley o disposición en específico.

En el caso particular de la Ley del IETU que establece la obligación para los contribuyentes de efectuar pagos provisionales, bajo un procedimiento o mecánica en la que no se permite la deducción de ciertos conceptos, si el contribuyente optara por efectuar dichos pagos provisionales deduciendo esos conceptos, o bien, en general bajo una mecánica distinta a la establecida en la ley, y luego cuando la autoridad le revisara y determinara un crédito fiscal derivado de la aplicación particular que de la ley hizo el contribuyente, entonces igualmente no procedería el amparo contra la notificación de dicho

crédito argumentando inconstitucionalidad de la ley o del precepto legal específico, ya que aunque el contribuyente no aplicaría la ley al pie de la letra, siguiendo el procedimiento y mecánica establecida en la misma, sino haciéndolo de la manera en que él consideró correcto y justo, pues en realidad al final aplicó la ley y por lo mismo la notificación del crédito fiscal por parte de la autoridad ya no sería el primer acto de aplicación de la ley.

Por lo tanto, en este caso, sería necesario que el contribuyente no hubiese efectuado ninguna declaración de pago provisional hasta el momento de la revisión por parte de la autoridad fiscal, es decir, que simplemente hubiera ignorado las disposiciones respectivas.

2.- En el caso de que ya hubiese sido determinada la inconstitucionalidad de la ley o precepto legal en específico, ya que entonces no importará que previamente se haya consentido.

Es decir, en éste caso podríamos decir que hay un tercer momento para promover el Juicio de Amparo, el cual se presenta cuando derivado de juicios presentados por otros contribuyentes, la SCJN determina la inconstitucionalidad de una ley o precepto legal específico, y posterior a eso, la autoridad finca un crédito fiscal a un contribuyente con base en esa ley o precepto legal específico que ya fue declarado inconstitucional.

En este caso, el contribuyente podrá promover el Juicio de Amparo Directo contra ese acto no importando que previamente él haya consentido la ley o recepto legal específico al aplicarlo y que nunca antes haya controvertido tal dispositivo legal, ya que entonces no operará la limitante de tener que haberlo presentado dentro de los plazos ya comentados anteriormente.

Esta situación se deriva de lo señalado en la siguiente jurisprudencia del Pleno de la SCJN:

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. OPERA SIN QUE OBSTE QUE SE TRATE DEL SEGUNDO O ULTERIORES ACTOS DE APLICACIÓN DE LA LEY.

El artículo 73, fracción XII, de la Ley de Amparo establece la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento de la ley cuando no se reclame con motivo de su primer acto de aplicación, pero dicha causal es aplicable solamente a la ley y no los actos de aplicación; en consecuencia, si la prerrogativa procesal contenida en el artículo 76 Bis, fracción I, de la ley citada no queda sujeta a que se trate del primero o ulteriores actos de aplicación cuando no se

está en el caso de un amparo contra leyes, y lo que se va a analizar en un acto de autoridad fundado en una norma declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, opera dicha suplencia, sin que obste que se trate del segundo o ulteriores actos de aplicación.

Contradicción de tesis 52/2004-PL. Entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 25 de octubre de 2005. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Ramón Cossío Díaz, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Pedro Arroyo Soto e Israel Flores Rodríguez. El Tribunal Pleno, el tres de enero en curso, aprobó, con el número 8/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de enero de dos mil seis.

Localización: Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Febrero de 2006, p. 9, tesis P./J. 8/2006, jurisprudencia, Común.

Lo anterior sería así ya que lo que se controvertiría sería el hecho de que la autoridad está aplicando una ley o precepto legal que ya fue declarado inconstitucional, y que, por lo mismo, no tiene validez jurídica alguna, es decir, a través de éste nuevo momento para ampararse ya no se controvertiría la constitucionalidad de la ley o precepto legal en específico, sino que sería su aplicación, y por lo mismo, no importaría si se trata del primero, segundo o ulteriores actos de aplicación.

En virtud de lo anterior, una vez declarada inconstitucional una ley o precepto legal en específico, el contribuyente puede ampararse cuando la autoridad pretenda aplicarlo al ejercer sus facultades de comprobación, o bien, en el acto ulterior de autoaplicación del dispositivo legal a cuando se declaró inconstitucional que deba realizar el contribuyente, teniendo de plazo para ello el de 15 días hábiles.

4.16 MOMENTO DE PRESENTACIÓN DEL AMPARO

De acuerdo a lo que hemos visto, contra una ley que causa perjuicio al contribuyente con la sola entrada en vigor de la misma, procede presentar el Juicio de Amparo Indirecto, mismo que se debe presentar ante el Juez de Distrito que corresponda al domicilio del quejoso dentro de los 30 días hábiles siguientes a aquel en que entre en vigor la ley respectiva.

Por lo que es necesario precisar cuando se considera que una ley causa perjuicio al contribuyente con el solo inicio de vigencia de la misma, para lo cual debemos atender a la distinción que se hace entre leyes autoaplicativas y leyes heteroaplicativas.

Las leyes autoaplicativas vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia ya que no requieren de una condición, es decir, de la realización de un acto concreto para su aplicación. Mientras que las leyes heteroaplicativas si requieren de la realización de un acto para actualizar el perjuicio al contribuyente.

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) fue aprobado por el Congreso de la Unión en junio 2007, como parte de la Reforma Fiscal propuesta por el Presidente Felipe Calderón y entró en vigor el 1 de enero de 2008.

SEGUNDA: La tasa del IETU que actualmente se debe pagar al gobierno mexicano es del 17% sobre la cantidad de los ingresos obtenidos menos las debidas deducciones. Los ingresos percibidos para calcular este impuesto son aquellos que fueron efectivamente cobrados durante un determinado ejercicio fiscal conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Están obligados a pagar este impuesto las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen por la realización de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Estos ingresos se acumularán para efectos del IETU cuando sean efectivamente cobrados. Se podrán deducir todas las erogaciones, excepto por concepto de salarios, Impuesto sobre la Renta (ISR), intereses que deriven de

contratos de préstamo, financiamiento o arrendamiento financiero y las aportaciones de seguridad social.

TERCERA: El IETU es un impuesto que tiene como propósito notoriamente recaudatorio y no complementario o alentador de un aspecto o sector especial. Su finalidad recaudatoria se advierte desde el momento en que se pagará cuando resulte ser mayor al impuesto sobre la renta que calcule un contribuyente, es decir, el IETU será pagado por la mayoría los contribuyentes toda vez que su instrumentación obedece a un factor de naturaleza puramente económico y que incide directamente en el patrimonio de la personal física o moral obligada al pago. Este impuesto grava el ingreso y por consiguiente afecta prácticamente a todos los contribuyentes y por la mecánica de su cálculo resultará mayor la cantidad a pagar con respecto al ISR, razón que justifica innegablemente considerar la posibilidad de instaurar juicio de amparo indirecto en su contra a fin de probar y comprobar su anticonstitucionalidad y lograr a través de la sentencia respectiva que la Justicia Federal ampare y proteja en este concepto al quejoso o promovente del propio amparo con la finalidad de que se extraiga de su esfera jurídica la aplicación del impuesto y siga tributando conforme a los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CUARTA: El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) indiscutiblemente resulta anticonstitucional. Por su creación, se ha intentado precisar o inventar lo contrario, es decir, el que fuese un impuesto acorde a

nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la firme intención de cerrar todos los caminos que pudiesen demostrar su anticonstitucionalidad y posteriormente no poder ser objeto de la acción constitucional a través de la interposición del Juicio de amparo.

Esta pretensión no se consolida y ahora nos encontramos en presencia de una contribución que innegablemente es contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y lógicamente violando el Principio de equidad y proporcionalidad.

QUINTA: El dictamen del propio IETU indica que la constitucionalidad se funda en el pretender alcanzar tres fines extrafiscales claramente definidos y que se desarrollan de la siguiente manera, el fin extrafiscal no exime al legislador de observar y analizar los principios generales de las contribuciones, conforme al artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este contexto si es sorprendente la manera ignorante para pretender hacer descansar la constitucionalidad de un impuesto en lo loable que pueda resultar el fin extrafiscal que se persigue, que por cierto no se discute pero resulta irrelevante para el efecto de sostener constitucionalidad de la siguiente manera:

- 1.- Sustitución de los ingresos petroleros que no son renovables.

2.- Viabilidad de redistribución de la riqueza mediante la ampliación de la base tributaria.

3.- Alentar el cumplimiento de objetivos del Plan Nacional de Desarrollo.

Conforme a esto, la finalidad extrafiscal de ninguna manera configura condicionante o justificante para que se legitime la inobservancia de los principios rectores de las contribuciones en materia constitucional.

SEXTA: No pasa desapercibido que cuando se ha pretendido alegar esta notable deficiencia técnica en materia de impuesto sobre la renta, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en un sentido que sinceramente nunca me ha convencido pero que a fin de cuentas ha concluido la constitucionalidad del impuesto, aduciendo principalmente que la Ley del Impuesto sobre la Renta si señala el concepto de ingreso al momento que define varias hipótesis en que se configura el mismo y de esta pluralidad de casos se entiende que por ingreso debe de entenderse cualquier modificación positiva en el patrimonio de una persona. No me convence este criterio porque el elemento esencial de un impuesto, es la trascendencia del propio objeto, no puede ser legalmente definido como consecuencia de una labor hermenéutica o interpretativa de un órgano jurisdiccional, sino producto del señalamiento enfático y categórico del mandato legal, aspecto que en la especie, tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y Ley del IETU innegablemente no se precisa. A mayor abundamiento sino se precisa la definición legal para efectos de la propia Ley del IETU de lo que debe de entenderse por ingreso, se está en

presencia de una innegable violación a nuestro Orden Jurídico Supremo. Conculcación que no puede repararse con la introducción forzada de conceptos que no son otra cosa que meras aproximaciones y claramente se ejemplifican con la intención de entender por ingreso modificación positiva en el patrimonio de una persona, No se admite esta postura porque se insiste, es la ley y solo la ley de la materia, la que puede y debe de definir los elementos esenciales de un impuesto, en el presente caso el objeto.

SEPTIMA: la inobservancia al principio de legalidad que se desprende de la omisión de definir el objeto de la Ley de IETU queda perfectamente acreditada y concluye la anticonstitucionalidad del propio ordenamiento.

OCTAVA: Esta argumentación, bien definida y fundada en un concepto de violación contundente y claro, indiscutiblemente dará lugar a que el Juez de Distrito del conocimiento declare la anticonstitucionalidad de la Ley del IETU.

El principio de proporcionalidad se atiende por el legislador en su calidad de hacedor de leyes cuando en estas últimas se observa la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, del obligado al pago. En este sentido, nuestro máximo Tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emite la explicación que por capacidad contributiva debe de atenderse a la potencialidad real de contribuir al gasto público de un contribuyente más no a la capacidad económica, toda vez que esta última no siempre refleja la capacidad de pago de una contribución.

Ahora bien, el IETU resulta entre otros conceptos violatorio del principio de proporcionalidad toda vez que se pagará siempre que resulte un importe a pagar mayor que el impuesto sobre la renta a cargo de un contribuyente. En otras palabras, la finalidad recaudatoria que se desprende de la regulación que se hace en la Ley de IETU se matiza como el principal objetivo que orienta la existencia del propio impuesto y solo se define que si el IETU resulta mayor que el impuesto sobre la renta que calcula un particular, se pagará la primer contribución, desde luego, sin importar la capacidad contributiva del sujeto pasivo sino sólo que pague lo más que pueda resultar. Con un mandato legal en los términos que se analiza, no resulta difícil advertir que el concepto que orienta el pago del IETU es un objeto de naturaleza recaudatorio que por naturaleza propia exime al atender a la potencialidad real de contribuir al gasto público de un gobernado al momento de crear al propio impuesto. Esto evidentemente, produce la anticonstitucionalidad de la contribución en cuestión.

Sin embargo, no obstante la contundencia del alegato anterior, nos encontramos con que también se actualiza una violación al principio de proporcionalidad cuando en materia de deducción de inventarios y concretamente intratándose de la deducción a la compra o a la venta, se pagará el impuesto que resulte a cargo más alto con motivo de esta dualidad de alternativas de deducción.

A mayor abundamiento, se deja de observar el principio de proporcionalidad tributaria cuando se establece que no serán deducibles los sueldos de los trabajadores y asimilados, la participación de utilidades de estos y las prestaciones pagadas como consecuencia de la terminación de la relación laboral así como los pagos que correspondan a asimilados a salarios, es decir, conceptos que con base en el cumplimiento de ciertos requisitos son deducibles en materia de impuesto sobre la renta en la nueva Ley del IETU no lo son. En primer término llama nuestra atención que en materia de renta, tal legislación haya reconocido que los conceptos de referencia guardan una estrecha vinculación con la obtención del propio ingreso y sean erogaciones de naturaleza estrictamente indispensable para el contribuyente, aspectos que justifican innegablemente su carácter de deducible, empero, para efectos del IETU, tales rasgos que se preservan intocados, sin justificación lógica ni razonable no sean tomados en consideración, desde luego, con base en una conceptualización unilateral, injusta e anticonstitucional.

NOVENA: La máxima de equidad radica medularmente en la necesidad de que al momento de crearse una contribución, la misma lleve a cabo diferenciaciones entre el universo de contribuyentes pero estas diferenciaciones se sustenten en una justificación lógica y razonable.

En este orden de ideas, se debe de tener en consideración que el legislador no se encuentra impedido de llevar a cabo diferenciaciones entre la

pluralidad de contribuyentes, sino que por el contrario es una obligación que posee, sin embargo tal diferenciación debe de sustentarse en una justificación lógica y razonable para que no resulte anticonstitucional.

DECIMA: En el caso que nos ocupa la desaparición con motivo de la iniciativa de vigencia de la Ley del IETU de ciertos regímenes especiales que se encontraban vigentes en la ley del impuesto sobre la renta resulta violatorio del principio de equidad tributaria. La desaparición del régimen de consolidación fiscal, reglas especiales para maquiladoras, auto facturación fiscal y régimen simplificado para personas morales trae como consecuencia que esa distinción lógica y razonable que en materia de impuesto sobre la renta se encuentra vigente y que preserva de forma importante la observancia de la multirreferida equidad tributaria, de un plumazo y sin justificación jurídica o legal alguna se derogue la Ley del IETU con la correspondiente violación al principio de equidad en materia de contribuciones.

BIBLIOGRAFÍA

ARTEGA NAVA ELIZUR, *DERECHO CONSTITUCIONAL*, 2ª ed. Ed. Oxford, México 1999 p.p 915.

BURGOA IGNACIO, *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO*, 5ª ed. Ed. Porrúa, México 1983, p.p. 1024.

BURGOA IGNACIO, *LAS GARANTIAS INDIVIDUALES*, 34ª ed. Ed, Porrúa, México 2002, p.p. 596.

CALZADA PADRÓN FELICIANO, *DERECHO CONSTITUCIONAL*, Ed. Harla, México 1998. p.p. 559

DE PINA VARA RAFAEL, *DICCIONARIO DE DERECHO*, 29ª ed, Ed. Porrúa, México 2000, p.p 525.

GARCIA MAYNEZ EDUARDO, *INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO*, 44ª ed. Ed. Porrúa, México 1992, p.p. 444.

SANCHEZ BRINGAS ENRIQUE, *DERECHO CONSTITUCIONAL*, 6ª ed. Ed. Porrúa, México 2001. p.p 791.

SMITH ADAM, *EL PENSAMIENTO POLITICO Y JURIDICO DE ADAM SMITH* 2ª ed., Ed. Efe . España 2000. 550 p.p.

SMITH ADAM, *INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSA DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES*, 3ª ed. Ed. Efe, España 2002, 650 p.p.

TENA RAMIREZ FELIPE, *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO*, 21ª ed.
Ed. Porrúa, México 1985, p.p. 649.

LEGISLACIÓN

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

OTRAS FUENTES

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: 187-192 Primera Parte
p. 113 Jurisprudencia

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: V, Junio de 1997 Tesis:
P./J. 41/97 p.43

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: X, Agosto de 1999
Tesis: P./J. 77/99 p. 20

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. III, Marzo de
1996, Tesis:P./J. 11/96, p. 5

AMPARO EN REVISIÓN 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de Marzo
de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios:
Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava
Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

AMPARO EN REVISIÓN 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

AMPARO EN REVISIÓN 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

AMPARO EN REVISIÓN 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

AMPARO EN REVISIÓN 1456/2005. Los Cuates de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, p. 139, Tesis: P./J. 23/88, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, VI, Octubre de 1997, Tesis: P. /J. 80/97, página: 5

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXV, Marzo de 2007, p. 79, Tesis: 1a. /J. 28/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa)

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J. 46/2005, p.157)

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Tomo: 187-192 Primera Parte p.113, 199-204 PrimeraParte Página: 144 Jurisprudencia

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXV, Marzo de 2007, p. 79, Tesis: 1a./J. 28/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa)

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J.46/2005, p.157

WWW.SAT.GOB.MX/SITIO_INTERNET/INFORMACION_FISCAL/REFORMA2008/137_10644.HTML

Suprema Corte de Justicia de la Federación, *El Poder Judicial de la Federación para Jóvenes*, Ed. Mc Graw Hill, México 2004, p.p. 35

<http://www.bibliotecavirtual.org/>

<http://www.todojuridico.com.mx/>

<http://www.amparate.com>