



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

“ANÁLISIS DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR
EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y
DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN
SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA,
BAJO EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”

T E S I S

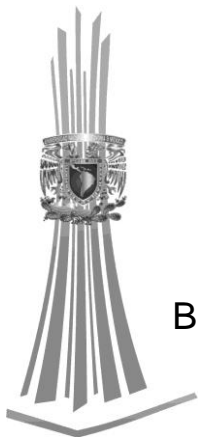
PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

BARUCH IVÁN YACAMÁN GARCILAZO

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA

BOSQUES DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO, SEPTIEMBRE 2009





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.

“ANÁLISIS DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, BAJO EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: CONTRIBUCIONES.	Pág. 1
1.1. DEFINICIÓN.	Pág. 1
1.2. CLASIFICACIÓN ESTABLECIDA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	Pág. 6
1. 2. 1. IMPUESTOS.	Pág. 7
1.2.1.1. DIRECTOS E INDIRECTOS.	Pág. 15
1.2.1.2. REALES Y PERSONALES.	Pág. 19
1.2.1.3. OBJETIVOS Y SUBJETIVOS.	Pág. 20
1.2.1.4. ESPECIALES O ANALÍTICOS Y GENERALES O SINTÉTICOS.	Pág. 22
1. 2. 2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.	Pág. 23
1. 2. 3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.	Pág. 27
1. 2. 4. DERECHOS.	Pág. 29
1.3. ELEMENTOS.	Pág. 31
1. 3. 1. SUJETOS.	Pág. 34
1. 3. 2. OBJETO.	Pág. 42
1. 3. 3. BASE.	Pág. 44
1. 3. 4. TASA Ó TARIFA.	Pág. 46
1. 3. 5. ÉPOCA DE PAGO.	Pág. 48
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.	
2. 1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.	Pág. 55
2. 2. PRINCIPIO DESTINO AL GASTO PÚBLICO.	Pág. 64
2. 3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.	Pág. 67
2. 3. 1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	Pág. 69
2. 4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.	Pág. 82
CAPÍTULO III: CLASIFICACIÓN, ELEMENTOS ESENCIALES Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	
3. 1. CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 88

3. 2. ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 91
3. 2. 1. SUJETOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 91
3. 2. 2. OBJETO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 92
3. 2. 3. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 96
3. 2. 4. TASA Ó TARIFA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 97
3. 2. 5. ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 98
3. 3. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 99
3. 3. 1. IMPUESTO PRIMORDIALMENTE CON FINES EXTRAFISCALES.	Pág. 101
3. 3. 2. IMPUESTO MÍNIMO.	Pág. 104
3. 3. 3. IMPUESTO DE CONTROL.	Pág. 106
3. 3. 4. IMPUESTO PROMOTOR DE LA INVERSIÓN Y LA CREACIÓN DE EMPLEOS.	Pág. 107

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

4. 1. DEDUCCIONES.	Pág. 110
4. 2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	Pág. 117
4. 3. PROPUESTA.	Pág. 131
CONCLUSIONES	Pág. 135
BIBLIOGRAFÍA	Pág. 143

INTRODUCCIÓN

La presente investigación, tiene como objetivo analizar la prohibición para deducir erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social en el impuesto empresarial a tasa única, bajo el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, con la finalidad de demostrar que tal prohibición implica una transgresión al principio de proporcionalidad en cita pues el esquema de causación del impuesto en el cual no se permite la deducción de los aludidos conceptos desatiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Para ello en el Capítulo I, se definirá el concepto de contribución y se desarrollará la clasificación que de las contribuciones se estipula en el Código Fiscal de la Federación, desarrollando y explicando cuales son los elementos esenciales de las contribuciones. Asimismo, en el caso particular de los impuestos, se expondrán y detallarán distintas clasificaciones doctrinarias en torno a estas contribuciones.

Dentro del Capítulo II, se desarrollarán los distintos principios constitucionales en materia tributaria, desglosando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que consagra en su texto los referidos principios, lo cual se complementará con definiciones aportadas por diversos autores. Sobre el particular, se dará especial importancia al principio de proporcionalidad tributaria por ser el que se vincula a nuestro objeto de estudio, detallando en que consiste la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de las contribuciones clarificando como debe advertirse a través de los elementos esenciales de las contribuciones.

Ya en el Capítulo III y tomando en consideración que en materia de impuestos encontramos que todo tributo se manifiesta cotidianamente en nuestras vidas como un hecho complejo en el cual concurren diversos componentes sin los cuales el impuesto no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico, se ubicará cuál es la clasificación de impuesto en la que

encuadra el impuesto empresarial a tasa única, y se determinará cuáles y cómo se componen sus elementos esenciales, con el fin de entender quién causa, sobre qué recae, cuál es la cuantía a considerar para efectuar el pago, cuál es la tasa aplicable y cuándo deberá pagarse el impuesto, los que nos dará un panorama general del impuesto que se analiza.

Igualmente y con la finalidad de tener una perspectiva más clara sobre el impuesto analizado, se desarrollarán algunas características relevantes que presenta el impuesto empresarial a tasa única, como son: ser un impuesto primordialmente con fines extrafiscales, un impuesto mínimo, de control y promotor de la inversión y la creación de empleos.

Por último, dentro del Capítulo IV, se realizará de manera previa al fondo de nuestro trabajo, un análisis de las deducciones para entender qué son y cuál es su finalidad, así como la importancia que tienen las mismas al momento de verificar la capacidad contributiva de los causantes de las contribuciones.

Una vez hecho lo anterior, se entrará de lleno al fondo que motiva el presente trabajo, realizando un análisis de la prohibición prevista por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para deducir erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social en el impuesto empresarial a tasa única, en relación al principio de proporcionalidad tributaria. Lo anterior con la finalidad de demostrar que la prohibición aludida atenta contra la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto analizado, y por ende violenta el principio de proporcionalidad tributaria, resultando inconstitucional.

Por último, una vez demostrado el vicio de inconstitucionalidad que presenta la mecánica de causación del impuesto empresarial a tasa única, se expondrá de manera precisa cuál es la propuesta para subsanar este vicio.

“ANÁLISIS DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, BAJO EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”

CAPÍTULO I: CONTRIBUCIONES.

En el presente capítulo se precisará el concepto de contribución y cuál es la clasificación que al respecto establece el Código Fiscal de la Federación, asimismo se establecerán algunas clasificaciones que al respecto de los impuestos han señalado diversos autores, con el fin de ubicar al impuesto empresarial a tasa única dentro de dicha clasificación.

1. 1. DEFINICIÓN.

En la legislación fiscal mexicana, no encontramos ningún precepto normativo que establezca el concepto o definición de contribución, como ejemplo de lo anterior tenemos al Código Fiscal de la Federación, ordenamiento legal que en su artículo 2 utiliza la palabra contribución, sin embargo, nunca define que debe entenderse por ello.

Por ende, si de la normatividad fiscal mexicana no encontraremos la definición o concepto de contribución, será necesario que nos apoyemos en lo que ha señalado la doctrina para estar en posibilidad de comprender el concepto estudiado.

En esa virtud, se procede a reproducir las definiciones que respecto del concepto de contribución han dado diversos autores.

Para Narciso Sánchez Gómez *“Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social o lo que se conoce como necesidades colectivas. Se trata de aportaciones pecuniarias que*

hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio...”¹

Asimismo, dicho tratadista cita la definición utilizada por el Licenciado Francisco Cárdenas Elizondo, quien señala que las contribuciones integran el sector más destacado dentro de los recursos económicos con los que cuenta el Estado, para estar en aptitud de sufragar los gastos públicos. Esto se debe, por un lado, a la importancia del monto de ingresos que representan en el cuadro general de los ingresos públicos (determinados anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación), y por el otro lado, por imperativo constitucional, ya que conforme a lo establecido en el artículo 73, fracción VII, de nuestra Constitución, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Por otro lado, el tratadista Sergio Francisco de la Garza, señala: *“Los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”²*, acentuando a su vez el criterio sostenido por el tratadista Giuliani Fonrouge, el cual define a la contribución como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho.”³*

Contribución, para Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, es: *“Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que **da lugar a relaciones jurídicas de derecho público**”⁴* (El énfasis fue agregado)

¹ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 207.

² De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigésima quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2003, pp. 319-321.

³ Idem.

⁴ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho tributario mexicano, 4ª edición, Trillas, México 1999, p. 42.

Siguen diciendo: “*En esta definición genérica se mantiene el carácter público del tributo, es decir, se concibe al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o poder de imperio. Acorde con lo establecido en nuestra Constitución en su artículo 31, se establece como obligación y no como una opción el contribuir a los gastos públicos, comúnmente en dinero (en algunas ocasiones se admite el pago en especie), exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio ya que puede hacer uso de sus facultades coactivas para garantizar el cumplimiento de dicha obligación tributaria, y da lugar a relaciones jurídicas de derecho público, por lo que existe ese vínculo jurídico de supremacía del Estado frente al particular*”.⁵ (El énfasis fue agregado)

Por último, la Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta 2005, define a la contribución de la siguiente manera:

“contribución. (Del lat. *contributio*, -ōnis). f. Acción y efecto de contribuir. || **2. Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.** || ~ de guerra. f. Exacción extraordinaria que los ejércitos beligerantes imponen a las poblaciones que toman u ocupan. || ~ de sangre. f. servicio militar. || ~ directa. f. La que pesa sobre personas, bienes o usos determinados. || ~ **especial.** f. Der. **Tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.** || ~ indirecta. f. La que grava determinados actos de producción, comercio o consumo. || ~ territorial. f. La que ha de tributar la riqueza rústica. || ~ urbana. f. La que se impone a la propiedad inmueble en centros de población. || poner a ~. fr. Recurrir a cualesquiera medios que pueden cooperar en la consecución de un fin.”⁶
(Énfasis agregado)

⁵ Idem. “... en épocas anteriores no se contemplaba este aspecto con certidumbre y pleno convencimiento. Así vemos que las teorías privadistas concebían al impuesto como un derecho o carga real, o como algo similar a la *obligatio obrem* del derecho romano, con lo que lo limitaban a los gravámenes inmobiliarios. Por su parte, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos.

Las doctrinas netamente publicistas aparecen en Alemania vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o poder de imperio.”

⁶ Biblioteca de Consulta Microsoft ® Encarta ® 2005. © 1993-2004 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

Ahora bien, una vez expuesto lo anterior, podemos colegir de los conceptos antes indicados, que la mayoría de los autores coinciden en señalar que las contribuciones son ingresos de carácter público, ello en virtud de que el Estado se allega de recursos para cubrir las necesidades colectivas y desempeñar sus actividades y cumplir con sus fines (gasto público), máxime que será gasto público el importe de lo recaudado por la Federación, siempre que se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o con los servicios públicos que presta.

Asimismo, todos coinciden en que la contribución se obtiene mediante prestaciones en dinero o excepcionalmente en especie. Al respecto podemos decir que las contribuciones implican la erogación de prestaciones al Estado por parte de los gobernados, las cuales son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede recaudar y utilizar el Fisco, sin embargo, con mucha menos frecuencia las contribuciones consisten en prestaciones en especie.

Debe decirse que las contribuciones poseen un contenido eminentemente económico, ya que consisten en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos; de ahí que ante este contenido económico se establece por regla general, que sea pecuniariamente la forma en que los sujetos obligados contribuyan para los gastos públicos, lo que deberán hacer en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal del País, inclusive utilizando los medios o instrumentos que establece la legislación fiscal respectiva, los cuales se equiparan al pago en efectivo (ejemplo: cheques nominativos) y, en ocasiones realmente excepcionales, se acepta por la legislación aplicable, que dicho contenido económico, se efectúe en prestaciones en especie (la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en dinero).

De igual forma, concuerdan en que es el Estado quien las exige a las personas físicas y morales que residan en su territorio, allegándose de éstas en virtud del poder de imperio que tiene sobre sus gobernados, de lo que se deriva que su establecimiento es un ejercicio de poder coercitivo y que por ende la contribución es fijada de manera unilateral.

Efectivamente, las contribuciones son ejercicios de coerción que el Estado lleva a cabo respecto de sus gobernados, ya que inclusive éste tiene la facultad de exigir el pago de la prestación requerida y que ejerce en virtud de su potestad de imperio.

De lo antes expuesto obtenemos que las contribuciones son ingresos públicos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, estableciendo cuales serán los hechos generadores que al producirse materialmente hacen que los contribuyentes se encuentren dentro de su jurisdicción, y por ende en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones respectivas.

Así, una contribución implica soportar ya que se prescinde de la voluntad del sujeto obligado al pago, toda vez que son manifestaciones unilaterales de voluntad exclusiva del Estado, es decir, no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y las personas sujetas a su jurisdicción.

Por otra parte, podemos apreciar que los autores citados en líneas anteriores, ocupan a las palabras “contribución” y “tributo” de manera sinónima, lo que resulta adecuado si tomamos en consideración que los diccionarios lo manejan de esta manera, como se aprecia de lo siguiente:

“Contribución: *Impuesto. Imposición. Gabela. Carga. Tributo. Arbitrio. Subsidio. Canon Derrama. Gravamen.*⁷

⁷ Sinónimos: Español (España –alfab. internacional), Microsoft Office.

Por último, es unánime el parecer de los autores en el sentido de que a través de las contribuciones el Estado se allega de los recursos económicos necesarios para que se encuentre en aptitud de solventar los gastos públicos y, de esta manera, pueda satisfacer las necesidades que la sociedad que gobierna le demanda.

Al respecto de esto último, podemos decir que es de suma importancia el ámbito de las contribuciones dentro del desarrollo Estatal, ya que fundamentalmente por medio de éstas, el Estado se allega recursos económicos para cumplir con sus fines. En ese sentido, Sergio Francisco de la Garza señala: *“Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades”*⁸.

Podemos concluir que las contribuciones son aquellas prestaciones que el Estado percibe de sus gobernados, mismas que les impone a efecto de poder cumplir con sus objetivos, de esta manera, resulta innegable que el Estado no podría subsistir sin las contribuciones de sus gobernados, puesto que al verse privado de importantes recursos económicos se encontraría imposibilitado para satisfacer las necesidades de la colectividad.

1. 2. CLASIFICACIÓN ESTABLECIDA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Como dijimos anteriormente, la legislación mexicana no define en algún cuerpo normativo la definición de contribución, sin embargo, si establece una clasificación, misma que se contiene dentro del artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, el cual indica que las contribuciones son: **IMPUESTOS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DERECHOS.**

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 319.

Por ello, al ser la clasificación que establece la ley resulta de relevante importancia para nuestro trabajo el analizarla y estudiarla.

No obstante lo anterior, para complementar nuestro estudio será necesario que también acudamos a los criterios doctrinarios que en ese sentido se han pronunciado, para con ello amalgamar nuestro estudio y tener una visión clara y uniforme de la clasificación de las contribuciones.

Por último, resulta necesario indicar que al ser el impuesto el tipo de contribución dentro del cual se ubica el tema central de nuestro trabajo, se abundará considerablemente al respecto, y por lo que hace a los demás tipos de contribuciones (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) únicamente se analizarán de manera somera para tener un panorama general y a efecto de no desviarnos demasiado en el estudio que nos ocupa.

1. 2. 1. IMPUESTOS.

A efecto de poder tener un conocimiento claro del concepto de impuesto, será necesario para nuestro estudio, acudir a lo que en ese sentido establece el Código Fiscal de la Federación así como también a lo que la doctrina ha dicho al respecto.

En esa virtud, tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, fracción I, define al impuesto como:

“Artículo 2.- [...]

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

[...]”

(Énfasis agregado)

Por otro lado, señalaremos lo que establece la doctrina mexicana respecto a este tipo de contribución, empero debemos tomar en cuenta que hay tantas definiciones de “impuesto” como tratadistas o especialistas en Derecho Fiscal existen, de ahí que sólo citaremos en el presente trabajo, los conceptos que a nuestra consideración definen de una manera sencilla, clara y precisa al impuesto, son los siguientes:

Impuesto es, para José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González García: *“La prestación coactiva generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*.⁹

El autor Sergio Francisco de la Garza, en su libro Derecho Financiero Mexicano, hace referencia al maestro Antonio Berliri, el cual se ha expresado al respecto de los impuestos de la siguiente manera: *“La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria”*.¹⁰

El autor indicado, menciona caracteres esenciales del impuesto, a saber:

- Es una prestación tributaria ex-lege.
- Esta prestación es de dar, en dinero o en especie, de carácter definitivo.
- Esta a cargo de personas físicas o morales.
- Su destino es cubrir los gastos públicos.

⁹ Pérez Ayala, José Luís y González García, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Edersa, España 1991, p. 190.

¹⁰ Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. p. 372.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge, debe entenderse que los impuestos *“son las prestaciones en dinero o especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”*.¹¹

Rodríguez Lobato, define al impuesto *“como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”*.¹²

Por último, el concepto del doctrinario Jorge Méndez Galeana respecto del impuesto, es el siguiente: *“Al decir que el impuesto es una prestación, nos referimos a que es algo unilateral, ya que el pago de éste no se genera de una contraprestación, es decir, por recibir un beneficio directo, sino que su fin es para contribuir a los gastos públicos; así los impuestos deben establecerse en las leyes respectivas, atendiendo al principio de legalidad, representando así una obligación ex-lege. La creación de un impuesto, es un acto unilateral, ya que no interviene la voluntad de los particulares, sino se trata del ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado para establecer y recaudar las contribuciones necesarias, por lo que, el pago de todo impuesto es obligatorio, no obstante a ello, sólo estarán obligados a cubrirlo aquellas personas cuya situación coincida con la prevista en la ley respectiva.”*¹³

Con base en las definiciones doctrinarias de impuesto, podemos decir que éste es indiscutiblemente una figura de Derecho Público, que encuentra su justificación en la sujeción por parte de los gobernados a la potestad financiera del Estado, debido a que se trata de un prestación

¹¹Giuliani Fonrouge Derecho Financiero, Tercera Edición, Editorial Desalma, Argentina, 1982, p 195.

¹² Rodríguez Lobato, Raúl. Los impuestos, Editorial Porrúa, México 1998, p. 61

¹³Cfr. Méndez Galeana, Jorge. Introducción al Derecho Financiero, Primera edición, Editorial Trillas, México, 2003, p.39.

unilateral, donde el Estado exige en forma coactiva de los particulares, su pago.

En otras palabras, el pago de un determinado impuesto es obligatorio, sin que con ello se genere una contraprestación directa hacia el particular, por los servicios públicos que presta el Estado.

En efecto, el impuesto constituye un acto de soberanía del Estado, ya que deriva directamente del ejercicio de su poder público, de ahí que como su mismo nombre lo indica estamos en presencia de una imposición del Estado, misma que debe acatarse aún en contra de la voluntad del gobernado, y asimismo, que a cambio del pago de sus impuestos, no recibirá nada de manera directa e inmediata.

Lo anterior es así, ya que si bien es cierto de manera general el sujeto pasivo de un impuesto se beneficia de los servicios públicos que el gobierno presta como resultado de la propia recaudación, también es cierto que al momento de causar un determinado impuesto no se genera para el causante un beneficio directo y específico de un determinado servicio u obra pública, como sucede en otras contribuciones, como pueden ser los llamados derechos o las contribuciones especiales.

Por otro lado, al respecto de lo expuesto por los doctrinarios citados en párrafos precedentes, debemos tomar en consideración que sólo uno de ellos toman en consideración dentro de su definición de impuesto, un elemento muy importante para nuestra investigación, consistente en la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago.

Especialmente, son los doctrinarios José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González los que incluyen el elemento referido mismo que detallaremos en puntos posteriores de nuestro trabajo, pero que sin embargo en estos momentos debemos decir al respecto que se relaciona con los sujetos pasivos cuando éstos llevan a cabo determinadas

situaciones jurídicas que se encuentran previstas por las leyes fiscales, las cuales ponen de manifiesto la riqueza con que cuentan dichos sujetos, fijando así una capacidad de estos para contribuir con los gastos públicos y con ello establecer el porcentaje correspondiente que deberán aportar.

A más de lo anterior, los impuestos vienen a constituir medios de financiamiento de los gastos públicos, por lo que, es obvio que deben soportar el deber de pagarlos sólo aquellas personas que tengan capacidad contributiva, es decir, sólo deberá asumirse el carácter de obligado al pago de impuestos, cuando el sujeto pasivo se ubique en situaciones que sean claras manifestaciones de su capacidad económica para contribuir.

Lo anterior es así, ya que los impuestos no pueden recaer sobre manifestaciones de pobreza, dado que en tal caso, éstos no podrían ser medios de cobertura financiera del gasto público, de lo que se sigue que si este tipo de contribuciones están llamados a ser medios de financiamiento, es lógico que deban soportar su obligación de pago sólo aquellas personas que tengan capacidad financiera manifiesta para contribuir a los gastos públicos.

Así, el criterio que predomina en la creación de impuestos para procurar ingresos al Estado, es el de la capacidad contributiva, debido a que al brindar el Estado un servicio a toda una colectividad, considerada como una masa unitaria e indistinta, no es posible determinar cuál es la medida del beneficio que cada gobernado obtiene directamente.

De esta manera, Margain Manotau ha sostenido que *“los servicios públicos generales e indivisibles, se solventan con el rendimiento de los impuestos, por lo que, se está en presencia de un servicio de tal naturaleza que no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio”*¹⁴; y por tanto, no es posible

¹⁴Margain Manotau Derecho Financiero, Quinta Edición, Editorial Depalma, Argentina, 1985, p 226.

exigir a los ciudadanos que concurran al gasto público, cuya totalidad es indivisible, en proporción a la utilidad que cada uno de ellos obtiene mediante la satisfacción de la necesidad, por ello se adopta, que para el reparto total del servicio u obra pública entre todos los miembros de una colectividad, se atiende a la capacidad contributiva de cada sujeto obligado al pago de impuestos, la cual consiste en que cada ciudadano se encuentra obligado a contribuir en proporción a su riqueza manifiesta.

Todo lo anterior demuestra claramente la importancia que revisten los impuestos dentro del Derecho Fiscal, toda vez que se ocupa del estudio de uno de los principales ingresos con que el Estado cuenta para obtener los ingresos financieros que destinar para cubrir los gastos públicos.

Ello porque en la época actual, caracterizada por un continuo crecimiento de las funciones públicas y, consecuentemente, por la necesidad inminente de tener que incrementar año con año, y en forma considerable, los volúmenes del presupuesto nacional, los impuestos se han transformando en un problema de magnitudes sorprendentes para las sociedades actuales, problema que ofrece una doble faceta; por un lado, la del acto de soberanía que permite al Estado acrecentar su poderío económico para financiar el gigantesco crecimiento de sus atribuciones; y por el otro, la de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar una parte importante de su riqueza, para ser entregada en contra de su voluntad al Fisco, por el llamado concepto "interés general" que en contadas ocasiones lo beneficia en forma directa. De ahí lo importante y trascendental del tema que se está analizando: los impuestos, como un importante acto de soberanía del Estado, pero sujeto a los estrictos marcos que dicta nuestra Constitución.

Por otro lado, podemos apreciar de las definiciones reproducidas con anterioridad, que los autores coinciden en que el impuesto consiste en una obligación de dar a cargo de los gobernados, misma que surge del

poder de imperio del Estado, y la cual debe encontrarse prevista en las leyes correspondientes, y que se actualizará al momento en que la conducta del sujeto pasivo se encuadre dentro de la hipótesis prevista en Ley.

Asimismo, es importante indicar que por lo que hace a la definición expuesta por el doctrinario Raúl Rodríguez Lobato, agrega dos elementos que se presentan respecto de los impuestos, el primero de ellos, es el fin que persigue el impuesto, esto es, para cubrir el gasto público y así el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas que el pueblo demande, y el segundo elemento, es que las personas no obtienen un beneficio directo o inmediato, por lo que, no podemos hablar de una contraprestación, es decir, las personas obligadas al pago de determinado impuesto no obtendrán un beneficio directo e inmediato sino que éstos se actualizarán con posterioridad a través de los servicios públicos prestados por el Estado, mismos que se dan a favor de la colectividad y no de manera particular para el sujeto que pago el impuesto.

En efecto, un impuesto será aquella prestación en dinero o especie de carácter obligatorio establecido en una Ley, prestación que será a favor del Estado e impuesta por éste de manera unilateral en virtud de la potestad tributaria que le otorgan las leyes, potestad ésta última que ejercerá a través de sus Órganos facultados para ello. Asimismo, resulta importante indicar que la obligación de pago del impuesto está a cargo de las personas físicas o morales (gobernados), que al realizar algún acto o actividad, se ubiquen dentro de las hipótesis o situaciones jurídicas que prevé la Ley fiscal respectiva, como hechos generadores del pago de un determinado impuesto, lo que presupone una capacidad del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento del Estado, y por ende, que se obtengan los ingresos necesarios para solventar los gastos públicos.

Por último, podemos colegir de las definiciones doctrinarias reproducidas con anterioridad, así como de la definición de impuesto que nos da el Código Fiscal de la Federación, que todo impuesto se

manifiesta como un hecho complejo, en el que concurren diversos componentes o elementos, los que al ser unidos por el Legislador, permite comprender la forma en que se encuentran estructurados.

En efecto, dentro de cualquier contribución se actualizan ciertos elementos esenciales que son siempre constantes, y que implican un conjunto de componentes jurídicos, técnicos y materiales, que dan vida y sustento a la contribución, en este caso, los impuestos.

Todos estos elementos, se verifican dentro de cualquier contribución a efecto de pueda conocerse en qué momento surge la obligación fiscal, quiénes son los sujetos activo y pasivo del tributo, cuál es el objeto del gravamen, cuál es la base para calcular el monto a contribuir, cuál será la tasa o tarifa aplicable, y cuál será el momento o periodo de pago.

Así, los elementos de los impuestos serán los siguientes: **SUJETOS, OBJETO, BASE, TASA Ó TARIFA y ÉPOCA DE PAGO.**

Lo anterior se actualiza dentro de cualquier impuesto, es decir, los elementos del impuesto serán constantes, sin embargo, tendrán sendas diferencias dependiendo de cada caso particular.

Ahora bien, a efecto de no desviarnos en el presente trabajo, se analizarán con posterioridad todos y cada uno de los elementos indicados de una manera particular con relación al impuesto empresarial a tasa única, objeto de nuestro trabajo.

Con base en lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que **el impuesto es una prestación en dinero o especie de naturaleza tributaria que el Estado establece unilateralmente en ley a cargo de sus gobernados a efecto de contar con los elementos económicos necesarios para cubrir sus gastos, y que dicha obligación surgirá a**

la vida jurídica en el momento en que las conductas del gobernado se ubiquen dentro de los supuestos relativos previsto por la Ley.

Por último, debemos decir que diversos autores han clasificado a los impuestos a efecto de que su estudio sea comprensible y de fácil apreciación.

Lo anterior se torna necesario en virtud de que al iniciar el estudio de cualquier institución suelen plantearse el problema de su naturaleza jurídica que es igual a identificar la categoría jurídica general o al género que tiene la contribución, en este caso, identificar la categoría jurídica general que tiene determinado impuesto.

Es decir, **determinar la naturaleza jurídica de una institución implica ubicarla en su género, o lo que es igual, subsumirla dentro de una de las categorías jurídicas o figuras ya conocidas o, en su defecto, precisar que constituye por sí sola una categoría especial, todo ello con el fin de alcanzar una visión de conjunto y así lograr una mayor comprensión de la institución objeto de estudio.**

Cabe señalar que La Teoría General de las Contribuciones ha delineado diversas categorías en que se pueden agrupar los tributos, a fin de facilitar la comprensión de las normas que regulan cada tributo en lo particular.

En esa virtud, en los siguientes puntos daremos algunas de las clasificaciones más comunes que respecto de los impuestos se han dicho en la doctrina.

1.2.1.1. DIRECTOS E INDIRECTOS.

En primer lugar debemos decir que de manera tradicional la diferenciación entre impuestos directos e indirectos constituye la clasificación por excelencia ocupada por los autores mexicanos.

A fin de establecer esta clasificación se han aplicado tres criterios diferenciadores, como son:

1.- La aplicación basada en la incidencia del impuesto. Sobre este punto, nos indica la doctrina que *son impuestos directos aquellos en que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio*; de acuerdo con ese criterio sería impuesto directo el Impuesto Sobre la Renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, *son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre impacto económico del impuesto en forma definitiva*; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal el del impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.¹⁵

2.- Criterio administrativo, o del padrón. Otro criterio más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera como *impuestos directos los que gravan periódicamente – mensual, anual, etc.-- , situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales*; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa como el ISR o IVA.

En cambio, de acuerdo con este criterio, *son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer o mantener un padrón de*

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 387.

contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o del impuesto sucesorio.¹⁶

3- Criterio basado en la manifestación de la capacidad contributiva. “atribuye el carácter de directos a los impuestos, según éstos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva, tales como la renta o patrimonio. De acuerdo con este criterio, *son indirectos aquellos tributos que no toman como base de imposición a la riqueza del contribuyente, sino a manifestaciones tales como consumos o transferencias de propiedad.*¹⁷

De esta manera, para diferenciar a los impuestos directos e indirectos, debemos tener presente que los segundos son aquellos que se encaminan a gravar determinados actos de la vida social pero con independencia de las personas que lo ejecutan y que no se perciben de una manera periódica.

Al respecto de la diferenciación que existe entre los impuestos directos e indirectos, nuestro Máximo Tribunal del país actuando en Pleno, pronunció el criterio aislado que por sus motivaciones toma relevancia en el asunto, mismo que se reproduce a continuación:

“No. Registro: 288.183, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, VII, Página: 624.

IMPUESTOS INDIRECTOS. *Los impuestos indirectos se causan cuando se verifica un hecho determinado, siendo el monto de la contribución dependiente de la importancia del hecho. Son aquéllos que gravan determinados actos de la vida social, independientemente de las personas que lo ejecutan, y que no se perciben de una manera regular y periódica.”*
(Énfasis agregado)

Como puede apreciarse del criterio inserto, nuestro máximo Tribunal del país aplicó en parte el criterio administrativo o del padrón ya

¹⁶ Ibidem p. 388.

¹⁷ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Op. Cit. p. 87.

antes visto y expuso que los impuestos indirectos son aquellos que gravan determinados actos o actividades en los cuales resulta independiente la persona que los ejecuta.

Al respecto de lo anterior, es importante tomar en consideración que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo en Revisión 126/2005, en donde fue quejoso JORGE ARMANDO LÓPEZ LARA Y OTROS, nos indica que el criterio más preciso para distinguir entre los señalados tipos de impuestos, es aquel que **identifica como directos a los que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva** -como pueden ser la renta y el patrimonio-, mientras que **los indirectos gravan manifestaciones indirectas** -como el consumo o la transferencia de bienes, entre otros-.

Las consideraciones de la ejecutoria en comento también nos señalan que *“... en el caso de los impuestos directos, el impuesto grava una situación de riqueza que puede apreciarse fácticamente y que es susceptible de ser medida positivamente, correspondiendo al erario un porcentaje obtenido en relación directa con dicha riqueza. Así, por ejemplo, el impuesto sobre la renta considera los ingresos de un periodo, disminuidos con los costos de la obtención de éstos, lo cual permite apreciar una renta o utilidad, que constituye un excedente positivo para el contribuyente -una manifestación directa de riqueza-, sobre la cual se calcula el porcentaje que corresponde al fisco federal...”*

Por lo que hace a los impuestos indirectos la ejecutoria de mérito precisa: *“Por su parte, atendiendo al caso de los indirectos, el impuesto grava el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una mera suposición de capacidad contributiva, mas no una evidencia fáctica de ésta, susceptible de ser cuantificada en definitiva.”*

Igualmente, con relación a los impuestos indirectos, postula la muticitada ejecutoria que *“... atendiendo al caso del impuesto al valor agregado, se aprecia que el contribuyente de iure causa el gravamen, por*

ejemplo, al enajenar un determinado bien; sin embargo, por mandato legal, el impuesto es trasladado al cliente del causante -contribuyente de facto-, quien finalmente desembolsa el importe nominal de dicho impuesto.”

Con base en lo hasta aquí expuesto podemos concluir con lo siguiente:

Serán impuestos indirectos, aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, en los que las normas que regulan el tributo otorgan a los sujetos pasivos la posibilidad de que se resarzan del pago del tributo al autorizar que el importe respectivo sea trasladado a una tercera persona.

Serán impuestos directos, aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales, y en los cuales no se da a los contribuyentes la posibilidad de resarcirse, a través del traslado, de la cuota tributaria.

1.2.1.2. REALES Y PERSONALES.

Otra clasificación muy común en los impuestos es la que nos habla sobre impuestos reales e impuestos personales, y para el caso la doctrina ha dicho al respecto lo siguiente:

Reales. Se clasifican como impuestos reales *“aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.”*¹⁸

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 389

Tal es, por ejemplo, el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

Los impuestos reales son aquellos en que la ley no enuncia ni define al sujeto pasivo, sino que la identificación de éste corresponde al intérprete de la norma.

En ese sentido, debemos tomar en consideración que en tratándose de los impuestos reales no se toma en cuenta las circunstancias especiales del contribuyente, sino que la descripción del hecho imponible se realiza haciendo referencia a los bienes objeto del impuesto

Personales. En cambio, el impuesto personal, “*en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y de las cargas de familia.*” (nota que remite Sergio.. p. 390)

Así, los Impuestos personales son aquellos en los que las normas que los regulan ponen en evidencia la situación personal del contribuyente, esto es, se toman en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo y en medida de ello se definen los elementos del tributo.

Especialmente, en este tipo de contribuciones, el hecho imponible no puede ser definido, sino pensado en relación con determinadas personas.

1.2.1.3. OBJETIVOS Y SUBJETIVOS.

Objetivos: Al respecto de este tipo de impuesto, debemos decir que existen algunos tributos como son los derechos, en particular el derecho de trámite aduanero (artículo 49 de la Ley Federal de Derechos), en los que el Legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza opina “*a estos impuestos se les llama impuestos objetivos, por contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria los que por consecuencia se llaman impuestos subjetivos.*”¹⁹

Tal distinción es una diferencia de técnica legislativa con consecuencias interpretativas, y no una diferencia de naturaleza dogmática.

En estos impuestos, el sujeto pasivo, a veces, ni siquiera se nombra. El sujeto pasivo sólo se determina por implicación, porque el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y poner de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen –o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto–, pero no se preocupa de fijar quién lo paga, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica, y aquél por cuenta del cual ese acto se realiza y en la gran mayoría de los casos, no hay peligro de confusiones.

En nuestro sistema jurídico abundan preponderantemente los tributos subjetivos, mientras que los objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales de técnica atrasada.

Subjetivos: Tomando en consideración lo expuesto anteriormente respecto de los impuestos objetivos, tenemos que serán impuestos subjetivos aquellos en los que se designa claramente a cargo de quien estará el pago del impuesto.

Debemos considerar que esta clase de impuestos representa una evolución de la técnica legislativa, con el fin u objetivo de dar plena

¹⁹ Ibidem. p. 391.

certeza para el contribuyente y evitar que existan confusiones para el pago de los tributos, toda vez que, se insiste, en éstos se determina con claridad quien será el sujeto pasivo de la relación tributaria.

1.2.1.4. ESPECIALES O ANALÍTICOS Y GENERALES O SINTÉTICOS.

Por último, debemos hablar de otra clasificación de los impuestos la que se refiere a impuestos especiales o analíticos y generales o sintéticos, la cual de conformidad con la doctrina se funda en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre un situación económica estimada globalmente, a los que por el contrario sólo gravan un elemento de la misma.

Así tenemos que para Sergio Francisco de la Garza los impuestos analíticos son aquellos que distinguen el concepto de riqueza a gravar según su fuente y que establecen reglas para cada categoría de manifestación de riqueza gravada, lo anterior porque al llevar a cabo este proceso de análisis respecto de cada una de las manifestaciones aisladas de riqueza gravada. Es decir, en este tipo de impuestos se analiza y separa un determinado elemento que constituirá por tanto una manifestación aislada de riqueza susceptible de gravarse, es entonces, generalmente, un impuesto real. Ejemplos de este tipo de impuestos son el Impuesto Predial o el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

En cambio para el mismo autor un impuesto general sobre determinada manifestación de riqueza, implica recaer sobre la totalidad o globalidad de fuente riqueza gravada, es decir, se hace una síntesis de todas las fuentes de riqueza posibles vinculándolas con esa globalidad de riqueza que se pretende gravar, por ende lo considera un impuesto sintético. Es decir, en este tipo de impuestos se agrupa o sintetiza una diversidad de elementos para constituir la globalidad de riqueza que se gravara, de ahí que el impuesto general o sintético es a veces un

impuesto personal pues exige una personalización. Ejemplo de este tipo de impuestos lo constituye el Impuesto Sobre la Renta.

1. 2. 2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El artículo 2, fracción II, el Código Fiscal de la Federación, define a las aportaciones de seguridad social como: *“las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”*.

En atención a lo anterior, las aportaciones de seguridad social contienen características fundamentales, que pueden resumirse en lo siguiente:

- A)** Son una obligación que deriva de la Ley.
- B)** Las aportaciones de seguridad social participan de la naturaleza de las contribuciones y por consiguiente le son aplicables las características generales de éstas.
- C)** La obligación será a cargo de las personas que el Estado sustituye en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, como pueden ser patrones y trabajadores. De ahí que los hechos generadores, previstos por las leyes, señalan que la obligación de enterar las aportaciones, pueden constituirse por:
 - a)** La sustitución que lleve a cabo el Estado, de un sujeto obligado a brindar la prestación de seguridad social.
 - b)** El ser beneficiario de los servicios de la seguridad social.
- D)** Constituyen una prestación en dinero.
- E)** Su destino final es constituir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados, creados por Ley, para la prestación de servicios de seguridad social.
- F)** Su hecho generador lo encontramos en las relaciones empleado y patrón.

Se desprende de los puntos anteriores, que este tipo de contribuciones, por lo general, hacen referencia a las cuotas obrero-patronales, que tiene como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como son: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, jubilación, derecho a la vivienda, créditos hipotecarios, entre otros.

Aquí podemos indicar, las cuotas obrero-patronales que recaba el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), las aportaciones que deben cubrir los patrones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), también las que hacen los empleados federales, del Distrito Federal y de los Estados al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y las efectuadas por los miembros del Ejército y de la Marina Nacional al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

En todos los beneficios de seguridad social, los patrones o demás sujetos, individualmente o de manera conjunta con los trabajadores o con el Estado, tienen la obligación de pagar las cuotas que estipula la Ley respectiva. En México existen cuatro tipos de cuotas principales, que se señalan a continuación:

I.- Las cuotas de aportación al Instituto del Seguro Social (IMSS).- Son las cantidades que en forma periódica, deben pagarse al Instituto Mexicano del Seguro Social, quien tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos (Art. 268, de la Ley del Seguro Social), para cumplir debidamente con las obligaciones que la ley impone a cargo de los patrones y trabajadores.

II.- Las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).- Son las aportaciones que realizan las empresas a un fondo nacional de la vivienda, con el objeto de crear depósitos a favor de sus trabajadores, estableciendo un sistema de financiamiento, que permita otorgar a estos créditos baratos y suficientes para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, lo anterior en cumplimiento a lo establecido en el artículo 123, apartado A), fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone que toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores dichas habitaciones.

Este tipo de aportaciones deben ser enteradas al INFONAVIT, organismo fiscal autónomo, facultado para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las obligaciones patronales y las bases para su liquidación y cobro.

III.- Las aportaciones al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).- Los trabajadores de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados, deben aportar al ISSSTE (organismo público descentralizado), una cuota obligatoria, correspondiente a un porcentaje del sueldo base que disfruten, así las entidades u organismos donde laboran, tienen la obligación de efectuar los descuentos de dichas cuotas y los responsables de cubrir los sueldos, realizar dichos descuentos. Por lo que, son obligaciones de derecho público “establecidas unilateralmente por el Estado a favor de una Institución descentralizada del Estado, para fines de seguridad social.”²⁰

²⁰ De La Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 370.

IV.- Las aportaciones efectuadas al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.- La Ley de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas, proporciona algunos beneficios de la naturaleza de seguridad social, tales como, haberes de retiro, compensaciones de retiro, pensiones, fondos de trabajo, fondos de ahorro, seguro de vida, servicio médico integral, entre otros. Las cantidades que deban ser entregadas, derivan de una obligación, prevista en una ley y no en la voluntad contractual.

No obstante las cuotas señaladas anteriormente, pueden existir diversas aportaciones que son consideradas de seguridad social o previsión social, ello en atención a que el artículo 8, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, define que deberemos entender para efectos del impuesto, como previsión social, a saber: *“Para los efectos de esta Ley, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.”*

Ejemplo de las cuotas anteriores, que también son consideradas como de seguridad social o previsión social, encontramos las efectuadas por los patrones a las reservas creadas por ellos mismos para fondo de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social así como primas de antigüedad.

En tal virtud, no debemos perder de vista que las aportaciones de seguridad social fueron establecidas por el Estado unilateralmente, con carácter obligatorio para todos aquellos que se encuentren dentro de las hipótesis normativas respectivas, y asimismo, que si bien es cierto el rendimiento que se obtenga de este gravamen se destinará a un fin especial que es el Seguro Social, también es cierto que sea posible, legal y técnicamente, que algunos gravámenes se destinen a un fin específico.

1. 2. 3. **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.**

El artículo 2, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, las define como aquellas contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Para Sergio Francisco de la Garza es una prestación. El contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio. Experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público. Siempre se trata de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte.²¹

Elementos:

- a) Se encuentran establecidas en Ley.
- b) Existe una actuación o actividad estatal: obra.
- c) Son a cargo de personas físicas o morales beneficiadas directamente por la obra pública. Es decir, hay una situación consecuente: aumento de valor.
- d) El hecho generador de la obligación de pago de la contribución de mejora recae en la percepción de un beneficio individual y adicional experimentado de manera directa por el sujeto pasivo, distinto al resto de las personas en su condición de miembros de la sociedad.
- e) Su base imponible es la plusvalía obtenida.

En efecto, las contribuciones de mejoras revisten el carácter de contribuciones especiales, y al respecto, Raúl Rodríguez Lobato, considera que este clase de contribuciones “*es la prestación en dinero*”

²¹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 348

establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad”²².

Asimismo, Adolfo Arrijo Vizcaíno, expresa que las contribuciones de mejoras son *“las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica, con motivo de la realización de tales obras, ya sea por el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.”²³*

Tomando en consideración ambas definiciones, así como la que nos da el Código Fiscal de la Federación, podemos concluir que las contribuciones de mejoras, tienen las siguientes características:

I.- Son prestaciones pecuniarias, toda vez que el contribuyente recibe un beneficio en el bien inmueble de su propiedad, por la realización de una obra pública respectiva, llevada a cabo por el Gobierno; la prestación debe ser en dinero, para que cubra el costo de las obras de urbanización, en su totalidad o en parte. Dichas contribuciones derivan de un acto unilateral por parte del Estado y no de una relación bilateral.

II.- Estas contribuciones se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, es decir, de servicios que benefician a un sector de la población.

²² Rodríguez, Lobato Raúl, Op. Cit. p. 84.

²³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Reimpresión a la décima cuarta edición, Editorial Themis, México, 1999, p. 365.

III.- Los sujetos pasivos son las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en las inmediaciones de las obras de urbanización llevadas a cabo por el Gobierno obtienen un beneficio económico, traducido en la plusvalía que obtienen al verse beneficiadas por razón de la cercanía con la obra pública realizada por el Estado.

IV.- Dichos sujetos deben encuadrarse dentro de la situación jurídica prevista por la Ley respectiva, esto es, la percepción de un beneficio derivado de la ejecución de una obra pública; existiendo una relación de causa-efecto entre la realización de la obra y la generación del beneficio.

En corolario de lo anterior, debemos precisar que el Estado realiza en ocasiones determinadas obras públicas, como puede ser la apertura de una calle o la construcción de medios de transporte masivos, que por su condición produce un efecto benéfico para la sociedad en general.

Sin embargo, es posible que por la naturaleza de la obra además de la sociedad en general, resulten beneficiadas en forma particular, diferente y de manera adicional, las personas propietarias de inmuebles de dicha calle, ello en virtud de que su beneficio puede traducirse en el incremento del valor de la propiedad inmobiliaria de que son titulares, es ahí donde surge la contribución de mejora.

1. 2. 4. DERECHOS.

El artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se encarga de definir a los Derechos, señalando que éstos serán aquellas contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados

cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De lo anterior, se desprende que existen distintos tipos de derechos, como lo son:

- a) Aquellas contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Es este tipo de contribuciones se les puede llamar derechos por servicios.
- b) Aquellas contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación. A estas contribuciones puede llamárseles derechos por uso del dominio público.
- c) Ambas clases de prestaciones son contribuciones, es decir, se trata de obligaciones cuya fuente es la voluntad unilateral del Estado.

Cabe aclarar que respecto de los derechos por servicio, éstos tienen su regulación en una ley propia que es la Ley Federal de Derechos, la cual se complementa con el Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, los derechos por uso del dominio público tienen su regulación en la Ley Federal de Derechos y en ocasiones en leyes especiales que regulan su materia como sucede con la Ley de Bienes Nacionales.

En esa virtud, los caracteres esenciales de los derechos son:

- a) Es una contraprestación en dinero o en especie.
- b) Es una obligación que debe estar establecida en Ley.
- c) El presupuesto de hecho es un servicio inherente al Estado.

d) El costo debe ser razonable.

Para complementar lo anterior, Raúl Rodríguez Lobato señala *“...los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”*.²⁴

De igual forma resulta de utilidad la definición que al respecto de los derechos aporta Narciso Sánchez: *“...conceptúo a los derechos, como las contribuciones que deben hacer al sector público, las personas físicas y morales privadas y oficiales por los servicios públicos que les proporciona el Estado, y por disfrutar o aprovechar bienes del dominio público, bajo las condiciones, requisitos o modalidades previstas en las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público específico que se relaciona como el hecho generador de la obligación contributiva.”*²⁵

De lo anterior, se entiende que los Derechos son la suma de dinero que pagan los beneficiarios de un servicio público divisible, por usar o disponer de los bienes de dominio público, en los casos que así lo determinen las leyes respectivas.

1. 3. ELEMENTOS.

En materia de contribuciones encontramos que, cualquiera de las especies de contribuciones se manifiesta cotidianamente en nuestras vidas como un hecho complejo en el cual concurren diversos componentes como pueden ser: partes o sujetos, sumas de dinero, leyes,

²⁴ Rodríguez, Lobato Raúl, Op. Cit. p. 77

²⁵ Sánchez Gómez, Narciso, Op. Cit., p. 211.

ciertos actos o negocios como comprar, vender y finalmente plazos de pago.

En efecto, como se adelantó en el apartado inmediato anterior, dentro de cualquier contribución se actualizan ciertos elementos que son constantes y que implican en su conjunto, la vida jurídica y sustento de la contribución de que se trate.

De esta manera, tenemos que cuando el legislador fija estos elementos constitutivos de la contribución de que se trate, lo que hace es determinar los límites de aplicación de la obligación fiscal a los que la contribución está destinada, así como aquellos hechos, actos u omisiones que constituyen la fuente generadora de dicha obligación tributaria, dándole con ello las características de generalidad y abstracción que toda ley debe revestir.

Ahora bien, es preciso señalar que dentro de todas las contribuciones existen los llamados elementos esenciales de la contribución, mismos que son siempre constantes y que implican un conjunto de componentes jurídicos, técnicos y materiales, que dan vida y sustento a la contribución. No obstante lo anterior, existirán ocasiones que estos elementos de carácter primario se ven afectados dentro del sistema impositivo por otros elementos de tipo secundario mismos que resultan variables pues acontecerán dependiendo de las circunstancias de cada contribuyente, sin embargo tales elementos secundarios en nada demeritan o modifican la esencia a esta base primaria a que nos hemos referido.

Entonces, tenemos que los elementos esenciales se verifican dentro de cualquier contribución a efecto de pueda conocerse en qué momento surge la obligación fiscal, quiénes son los sujetos activo y pasivo del tributo, cuál es el objeto del gravamen, cuál es la base para calcular el monto a contribuir, cuál será la tasa o tarifa aplicable, y cuál será el momento o periodo de pago.

Sin esos elementos la contribución no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico, por ello es que se les considera como elementos esenciales. Dichos elementos esenciales de las contribuciones son los siguientes: **SUJETOS, OBJETO, BASE, TASA Ó TARIFA y ÉPOCA DE PAGO.**

Cabe reiterar que tales elementos esenciales se actualizan de manera constante dentro de cualquier contribución.

De esta manera, tenemos que sí los elementos de las contribuciones son constantes y se verificarán en cualquiera de sus especies, dichos elementos se surten en tratándose de los impuestos, sin embargo, es preciso señalar que cada elemento contiene sendas diferencias dependiendo de cada caso particular.

En ese sentido, resulta relevante para el estudio de cualquier tipo de contribución, tener presente en que consisten todos y cada uno de estos elementos esenciales, pues como se dijo anteriormente, dichos elementos dan vida y sustento a la contribución de que se trate.

En suma, podemos concluir que los elementos esenciales de las contribuciones son aquellos componentes de la contribución sin los cuales ésta no puede tener validez jurídica alguna, pues a través de ellos el legislador manifiesta y externa la forma en que deberá contribuirse para los gastos públicos.

Por ello, a continuación se procederá al estudio de los elementos esenciales de las contribuciones, a fin de determinar en que consiste cada uno de ellos.

1. 3. 1. SUJETOS.

En toda contribución existen dos tipos de sujetos que integran la relación jurídico-tributaria, que son el sujeto activo o acreedor y el sujeto pasivo o deudor.

A. Sujeto activo. También llamado acreedor, es el beneficiado con la prestación. Tiene dos facultades a su favor que son: la facultad de recibir y de exigir. La facultad de recibir consiste en el derecho de retener en su patrimonio lo que recibió a título de pago²⁶. La facultad de exigir es el derecho de reclamar al deudor, sea en forma judicial o extrajudicial, el cumplimiento de la prestación que se tiene derecho a recibir. Normalmente el sujeto activo en las obligaciones de derecho privado es un particular; en cambio en el Derecho Fiscal, lo es la autoridad.

En los términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Conforme a lo establecido en nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados, y Municipios; en que resida el contribuyente, con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

²⁶ Bejarano Sánchez, Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Harla, México 1980 p. 437.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, empero, como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

- **La Federación.**

Es la persona jurídica en que se acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional.

Así también haciendo referencia a la fracción primera del artículo 40 de la ley antes en mención que dice:

“El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal”.

Así tenemos, que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

Existen algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación, estas materias son: el comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

- **Los Estados o Entidades Federativas**

Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

De acuerdo con la Constitución, el régimen interior de los estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal.

Las entidades federativas tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, las que no tiene prohibidas de acuerdo al artículo 117, fracciones IV a VII, de la Constitución.

- **Los Municipios.**

Puede definirse al Municipio como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades y miembros de la Federación.

Maria Eugenia Ángeles Reynoso considera como Municipio a la reunión natural de familias dentro de una porción geográfica determinada, para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar²⁷.

Los Municipios se representan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una entidad federativa.

El municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Esta situación se debe a que el municipio tiene la imposibilidad de establecer por si mismo sus tributos ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio, ya que ellos tienen la libre administración de su hacienda pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Podemos decir que, sólo el estado, en virtud de su potestad de imperio puede ser el sujeto activo de la relación tributaria. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución el sujeto activo puede ser la Federación, la Entidad Federativa y los Municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen el derecho de exigir el pago de tributos. En otras palabras, el Estado es siempre el sujeto activo.

Ahora bien, los autores coinciden en que, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica en materia tributaria es el Estado a través de

²⁷ Reynoso Ángeles, Maria Eugenia, Régimen Jurídico Municipal Editorial Porrúa, UNAM, México 2003, p. 67

los órganos facultados legalmente para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal, la autora Doricela Mabarak Cerecedo señala:

“...si bien en la relación jurídico- tributaria ya no es posible presenciar el caso de particulares como sujetos activos de la obligación fiscal, sí es posible en cambio presenciar el caso de particulares como sujetos pasivos de la obligación fiscal, en donde se contemplan no sólo obligaciones de hacer, no hacer, permitir o tolerar, sino que también obligaciones de dar, como es el caso de las devoluciones de tributos indebidamente percibidos por el fisco en una situación determinada. Así por ejemplo, el artículo 22 de Código Fiscal de la Federación establece que: las autoridades fiscales están OBLIGADAS a devolver las cantidades pagadas indebidamente. En este caso se está frente a una típica obligación de dar, puesto que el fisco se obliga a devolver una suma de dinero que percibió en forma indebida. El artículo 34 del Código Fiscal expresa también que: las autoridades sólo están OBLIGADAS a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados en forma individual.

En relación con el tema el artículo 3º. De la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que: la Federación, el Distrito Federal, los estados y municipios, aun cuando, conforme a otras leyes o decretos no estuvieren obligados a pagar impuestos, DEBERÁN de cualquier forma aceptar la traslación que se les haga de este impuesto. En estos dos ejemplos se está frente a claras obligaciones de hacer que tiene que cumplir la autoridad fiscal frente a los gobernados.

Finalmente otro ejemplo: el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala que los contribuyentes que se encuentren obligados a pagar contribuciones mediante la presentación de declaración podrán optar por compensar las cantidades que tuvieren a su favor. En este caso el papel que asume el fisco es el de permitir o tolerar que el contribuyente realice, cuando se encuentre en esta situación, las compensaciones de contribuciones que la ley fiscal le autoriza.”²⁸

A decir de lo anterior, si bien es cierto que se presentan algunos casos en que es el Estado quien tiene la obligación de cumplir con una conducta frente al particular o gobernado, los tratadistas coinciden en que es el estado en virtud de su Poder impositivo quien figura como sujeto activo en la mencionada relación jurídico – tributaria. Por lo tanto, como ya vimos según artículo 31, fracción IV, de la Constitución el sujeto activo

²⁸ Mabarak Cerecedo, Doricela Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw-Hill/Interamericana editores, México, D. F. 1995. pp. 112 y 113.

a través de la Federación, de la Entidad Federativa, Distrito Federal y de los Municipios, en que resida el contribuyente, según esta suprema de nuestra Constitución son los únicos entes que tienen el derecho de exigir el pago de tributos, claro que por medio del órgano facultado legalmente para ello, es decir, el Estado es siempre el sujeto activo toda vez que, recibe y en su caso exige el pago o cumplimiento de la obligación fiscal que legalmente la ley le autoriza respecto del sujeto pasivo.

B. Sujeto pasivo. Llamado también deudor, es el que debe ejecutar la prestación que es objeto de la obligación, existiendo dos prestaciones a su cargo:

- **El deber jurídico.** Deuda o débito, consiste en estar constreñido el deudor a ejecutar a favor del acreedor la prestación que es objeto de la obligación.
- La responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento, es la prestación, a cargo del deudor de pagar los daños y perjuicios que causó por su incumplimiento, los que consisten en una suma de dinero.

Para identificar al sujeto pasivo o deudor en la obligación fiscal, es necesario, saber el atributo que lo individualiza al respecto, podemos señalar lo siguiente: “El nombre o razón social es el atributo de la persona física o moral, que las individualiza. Sin embargo la ley admite que en algunos casos estén indeterminados en el momento de ser exigible su cumplimiento”.²⁹

En Nuestro Derecho Fiscal, se pueden distinguir dos tipos de sujetos pasivos, sin embargo, a pesar de hacer mención exclusivamente a dos clases de sujetos pasivos, en realidad comprende a cuatro tipos, englobando a los tres últimos bajo el común denominador de “responsables solidarios”:

²⁹ Martínez Alfaro, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1999, p. 7

a. **CAUSANTE DIRECTO.** Los que tienen de acuerdo con las disposiciones fiscales responsabilidad directa.³⁰

1. **Sujeto pasivo** Contribuyente u Obligado Directo. Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio fiscal o su centro de intereses vitales. Se le da tal nombre por que sobre el recae el deber tributario, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y éste a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, es el único al que propiamente pueda denominársele “causante”. También es el único al que propiamente puede llamarse como “contribuyente”, toda vez que es quien con cargo en su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

b. **RESPONSABLE SOLIDARIO.** Los que de conformidad con los preceptos legales aplicables poseen responsabilidad solidaria.³¹

1. **Sujeto pasivo obligado solidario.** Se le define como la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de

³⁰ Vid. Código Fiscal de la Federación Art. 1

³¹ Vid. Código Fiscal de la Federación Art. 26.

cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

2. **Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.** Aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.
3. **Sujeto pasivo obligado por garantía.** Podemos definirlo como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Así podemos mencionar como características de esta definición: que el obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una moral. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad, es decir, que este es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por suposición de la ley, sino por voluntad propia.

El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaría por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

El fisco esta además en plena libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad detener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

El sujeto obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

En síntesis, podemos afirmar que son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen una obligación a favor del Estado de acuerdo con las leyes tributarias; puede ocurrir, respecto de ciertos tributos y en determinadas condiciones previstas por la Ley darse una pluralidad de sujetos deudores, respecto de los cuales en forma indistinta el Estado puede exigir el pago de un mismo y único tributo.

1. 3. 2. OBJETO.

Se llama genéricamente objeto de la obligación, a la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor.

En derecho fiscal, el objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria.

Entonces, tenemos que el objeto de la relación tributaria, no es aquello que el Estado puede exigir al contribuyente, constituido por la prestación que se traduce principalmente en una obligación de dar a

cargo del sujeto pasivo (contribuyente) y a favor del sujeto activo (Estado).

Es decir, el acto o hecho que dio origen a la obligación de la relación jurídico tributaria, esto es, la prestación del tributo, no constituye el objeto del tributo en sí mismo sino la circunstancia de hecho que genera esa obligación.

Así, lo que llamamos hecho generador consiste en que una vez que el Estado ha decretado mediante una ley la existencia de un gravamen, existirá la posibilidad de que el objeto se produzca, es decir, en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal se estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

Por lo que hace al hecho imponible podemos mencionar lo siguiente: El hecho jurídico es el acontecimiento que menciona la norma jurídica y que al realizarse produce consecuencias de derecho consistentes en la creación, transmisión, modificación o extinción de las obligaciones, sin requerir para la producción de esas consecuencias la intención de crearlas, en virtud de que, por disponerlo expresamente la ley cuando el hecho las crea, es y sin considerar la voluntad del acreedor y del deudor.

Así podemos decir que el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

Se debe aclarar que, el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, sino en materia fiscal

surge cuando el sujeto pasivo se sitúa en el presupuesto que marcan las leyes fiscales la cual es de tipo personal y se trata de una relación entre el estado y el particular.

Sobre este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al objeto de un impuesto como el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a una obligación tributaria, lo cual puede ser corroborado de la tesis jurisprudencial, cuyo rubro y texto es del tenor literal siguiente:

“IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. **El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso a favor de la hacienda pública federal. Y es sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto”.**

Informe de 1969. 7ª época, SJF. Tomo II, pág. 97.

Derivado de lo anterior, resulta claro que el objeto, como elemento esencial del impuesto, se constituye por **la actualización del supuesto normativo que da origen al nacimiento de la obligación tributaria.**

1. 3. 3. BASE.

La base gravable del impuesto es conocida en la doctrina como unidad fiscal, Mayolo Sánchez Hernández define a ésta como la “cantidad delimitada en peso, número, medida, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto”³².

³² Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*, Segunda edición, Primera reimpresión, Editorial Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1999, p 210.

Es decir, se trata de la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza, sobre la cual se fija la contribución a cargo del sujeto pasivo o de los responsables solidarios, por ejemplo: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, las utilidades obtenidas conforme a la Ley, el valor de los bienes muebles e inmuebles gravados, etc., lo cual debe comprobarse con los registros contables, notas de venta, facturas, avalúos practicados con el valor comercial de los bienes o servicios gravados.

Cuando se trata del cobro de derechos, la base es el precio de los servicios otorgados o el valor de los bienes del dominio público prestados para algún servicio; o bien el costo del financiamiento de obras y servicios públicos, cuando se trate de contribuciones de mejoras o aportaciones de seguridad social.

La determinación en cantidad líquida de alguna contribución, es la operación matemática orientada a precisar su importe exacto, aplicando las tasas establecidas en las leyes fiscales. Así, la cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación contributiva, cuya temporalidad es variante, según el crédito de que se trate.

Debe precisarse que dicha determinación, por lo general, es llevada a cabo por los propios contribuyentes, toda vez que las leyes fiscales, permiten calcular y declarar en forma voluntaria el monto de las contribuciones; sin embargo, en algunos casos, las leyes establecen que dicho cálculo lo debe realizar la autoridad hacendaria competente. Esta liquidación debe determinarse, aplicando de forma matemática la tasa contributiva (medida o unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal), prevista en las leyes fiscales al hecho generador de la contribución de que se trate.

Esta magnitud o valor obtenido por medio del procedimiento determinado para cada tributo y al aplicársele la tasa o tarifa establecida en Ley da como resultado el monto del tributo a pagar.

Debe entenderse por base: la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, el valor del bien enajenado, etcétera; o bien, la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente está obligado.

En síntesis, la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente está obligado, esto derivado de la aplicación de las tarifas a la base imponible, para obtener el importe o cuota del tributo.

1. 3. 4. TASA Ó TARIFA.

La tasa, es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria. Si bien decimos que la alícuota del impuesto es el 5%, se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera el porcentaje es la unidad elemental, y el 5% la cuota del impuesto.

Raúl Rodríguez Lobato, menciona la existencia de diversos tipos de tarifas tributarias, siendo las más usuales las siguientes:

- a) **De derrama.** Se da cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la Ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.
- b) **Tarifa Fija.** Cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, en los derechos se señalan tarifas fijas por la prestación de servicios por parte del

Estado, como puede ser el cobro por la expedición de un acta de nacimiento.

- c) **Tarifa Proporcional.** Cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado tiene tarifas de 20%, 15%, 6% y 0%.
- d) **Tarifas Progresivas.** Aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales a la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

Una progresividad continua podría llegar a absolver el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución General de la república. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque si la base. En estricto rigor la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en algunos artículos de la Ley del impuesto Sobre la Renta, es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta la base, pero este aumento de cuota se tiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.³³

Puede decirse que la tasa de un impuesto corresponde a la cuota que en cantidad de dinero o especie se percibirá por unidad fiscal.

En ese sentido, se le llama unidad fiscal a la cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la cual la ley fija la cantidad que deberá

³³ Rodríguez Lobato, Raúl. *“Derecho Fiscal”*, Editorial Oxford, Segunda Edición, México 1999, Págs. 124 y 125.

de pagarse y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto.

Así lo señala el doctrinario Alfonso Cortina, quien manifiesta que la cuota "...es el porcentaje o parte alícuota de las fracciones de la base imponible...o es la cantidad fija expresada en dinero o en porcentaje que corresponda a cada parámetro, es decir, unidad fabricada, consumida o vendida..."³⁴

Por otra parte, una tarifa del impuesto está representada "...por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Así por ejemplo, las tarifas de la ley del impuesto sobre la renta a las que deben ajustarse las empresas y las personas físicas para el pago de dicho gravamen, según el objeto que realicen."³⁵

Esto es, la tarifa está formada por un sistema escalonado de diversos tipos impositivos expresados en porcentajes, cantidades fijas o una combinación de ambos, correspondiendo cada uno de ellos a un diverso rango o magnitud de la base gravable. Generalmente, las cuotas son progresivas, cuando la cuota se fija en un porcentaje mayor para los aumentos cuantitativos de las escalas o fracciones, y regresivas, cuando decrece el porcentaje aplicable sobre los aumentos.

1. 3. 5. ÉPOCA DE PAGO.

Conviene en este apartado señalar que la forma de pago en México, el entero respectivo de las contribuciones debe realizar en efectivo, en moneda de curso legal, sin embargo, pueden establecerse excepciones, donde sólo en determinados casos y con determinadas condiciones, se permitan el pago en especie.

³⁴Cortina, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, 2000, p.106.

³⁵ Sánchez Hernández, Mayolo. Op. Cit., p. 211.

Así, dentro de la forma de pago, "...debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la más importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos..."³⁶.

Aunado a lo anterior y "dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización del hecho generador."³⁷ En tal virtud, el pago se crea posteriormente del nacimiento y liquidación, cuya temporalidad varía, de conformidad con lo que dispongan las leyes fiscales aplicables al caso concreto.

Es decir, para cada tributo o impuesto, se establece el plazo que tienen los sujetos del impuesto en cuestión para cubrirlo, es decir, el lapso de tiempo dentro del cual debe cumplirse con las obligaciones tributarias a efecto de que no se genere en los sujetos pasivos incertidumbre jurídica. Así, **la época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la Ley para que se satisfaga la obligación.**

Los sujetos pasivos de la obligación fiscal deberán realizar el pago o cumplimiento en la época en que lo señalen las disposiciones fiscales, de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra establece:

***“Artículo 6o.-** Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

³⁶ Castrejón García, Gabino Eduardo. Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002, p. 200.

³⁷ Idem.

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”

Ahora bien, el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales es de carácter periódico, **las leyes de la materia generalmente agrupan, tanto el nacimiento, la determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las obligaciones, en determinados periodos a los que se denomina ejercicios fiscales.**

En el sistema fiscal mexicano, estos ejercicios fiscales, según expresa el artículo 11 del Código Fiscal de la federación, abarcan un periodo de doce meses y coinciden con el año calendario.

CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Los principios constitucionales de los tributos establecen los lineamientos del sistema jurídico-tributario, mismos que se encuentran consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y son: legalidad, destino al gasto público, proporcionalidad y equidad.

Para Arriola Vizcaíno, *“los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución, representan las guías máximas de todo el orden jurídico tributario, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo*

*contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por consiguiente, carecerán de validez jurídica”.*¹

Lo anterior es así, si tomamos en consideración que las normas constitucionales revisten un carácter jerárquicamente supremo en relación con las que tienen carácter de ordinarias o de cualquier orden secundario o derivado de ésta.

De modo que, cualquier norma secundaria debe ser acorde y respetar las máximas contenidas en la Constitución Federal, so pena de inconstitucionalidad al transgredir los límites establecidos en ella.

En efecto, la inconstitucionalidad de una norma secundaria acontece cuando ésta desacata lo previsto en un precepto constitucional, que en el caso particular sería lo previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, es decir, no ajustarse a cualquiera de los principios que de este precepto constitucional derivan, esto es, no respetar el principio de legalidad tributaria y/o destino del gasto público y/o proporcionalidad y/o equidad.

Al respecto, Francisco Cárdenas Elizondo señala: *“El ejercicio del poder, llámese financiero, fiscal o tributario, necesariamente está sujeto a limitaciones nacidas sustancialmente de los principios constitucionales en la materia, que precisan y delimitan la competencia de los Poderes de la Unión y de los Estados, (que comprende también a los Municipios). Así pues, el poder público tiene limitaciones fijadas en nuestra Ley Fundamental, tanto en cuanto a la forma y modo de establecer y hacer efectivas las contribuciones, como para determinar los conceptos y magnitud del ingreso para sufragar los gastos públicos en virtud de que se debe observar un procedimiento señalado en el texto mismo de la Constitución General de la República (y en su caso las particulares de los Estados) para establecer los ingresos y autorizar los gastos públicos, y,*

¹Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, Op. Cit. p. 245.

por otro lado respetar las garantías individuales otorgadas por la Constitución, mismas que constituyen una parte de las limitaciones constitucionales al poder del Estado en sus diversas manifestaciones.”²

El Lic. Antonio Jiménez González, expresa: *“La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene en su articulado una gran diversidad de exigencias en materia tributaria. En pocos de sus artículos contiene el vocablo “tributo”, “contribución”, “contribuir”, etc., por lo que en ocasiones dar con las disposiciones que prescriben “algo” en materia tributaria no es sencilla.”³*

Es por ello, que del análisis de las disposiciones constitucionales la doctrina ha derivado una serie de reglas básicas, que por tener su origen en la Constitución, se conocen como “Principios Constitucionales de los Tributos”, los cuales como ya se dijo se encuentran consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, el cual dispone:

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

(...)

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

En los términos del precepto constitucional anterior, es claro que únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos, siempre que esta obligación sea de una manera proporcional, equitativa y que este prevenida en alguna Ley.

Para una mejor comprensión de lo que el artículo constitucional referido establece, desglosaremos su contenido de la siguiente manera:

² Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México D. F., 1992, p. 38.

³ Jiménez González, Antonio, Lecciones De Derecho Tributario, Editorial Thomson, México, 2002, p. 199.

- a) Establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- b) Reconoce el derecho de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que resida el contribuyente a percibir contribuciones.
- c) Las contribuciones deben ser:
 - Equitativas
 - Proporcionales.
 - Estar establecidas en ley.
 - Destinadas para cubrir los gastos públicos.

Por tanto, del contenido del precepto legal mencionado se puede observar la existencia de los siguientes principios:

- a) Principio de Legalidad;
- b) Principio de Proporcionalidad y Equidad; y
- c) Principio de Destino del Gasto Público.

La legalidad, destino del gasto público, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes obligados al pago de los tributos y paralelamente un límite para el legislador cuando establece las contribuciones.

De esta manera podemos afirmar que el cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, significan en su conjunto la llamada "Justicia Tributaria".

Inclusive, nuestro Máximo Tribunal del país, funcionando en Pleno, ha dicho que para que un impuesto sea considerado como válido desde un punto de vista constitucional, es necesario que satisfaga 3 requisitos considerados fundamentales, a saber: que este establecido en ley, que sea proporcional y equitativo y que se destine para el pago de los gastos públicos.

Lo anterior consideración fue sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciar la tesis de Jurisprudencia 173, correspondiente a la Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, visible a foja 173, que dice:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.”
(Énfasis agregado)

De lo anterior, podemos afirmar que es obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público, lo que implica que no es sí lo deseamos o sí nos gustaría, sino que al ser emanado de una disposición legal, lleva aparejado una sanción que consideramos es la característica principal de las normas jurídicas.

Es evidente que de acuerdo con lo antes mencionado y de conformidad con las consideraciones que sirven de base a la tesis recién reproducida, para que se cumpla con las garantías de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

1. Que la contribución se encuentre establecida en la Ley;
2. Que sea proporcional y equitativa; y,
3. Que se destine para cubrir los gastos públicos.

En esa virtud, impera concluir que si falta alguno de estos tres requisitos, es obvio que la contribución será contraria a lo establecido por el artículo en comento, mismo que al ser de rango constitucional ocasionara la inconstitucionalidad o invalidez de la norma que no se ajusta a los extremos apuntados.

Así pues, de acuerdo con el multicitado artículo, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe estar consignada debidamente en la Ley, debe ser proporcional, debe ser equitativa y además debe estar destinada al gasto público.

Una vez expuesto lo anterior, debemos decir que si bien es cierto el artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad Tributarias así como el de Destino del Gasto Público que deben satisfacer cualquiera de las contribuciones creadas por el legislador, también es cierto que jamás nos indica o señala en que consisten cada uno de ellos, es por ello que a continuación procederemos a desglosarlos, tomando en consideración lo que la doctrina y la jurisprudencia han dicho al respecto, a efecto de tener una visión clara que sirva de base para realizar nuestro estudio posterior.

2. 1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Como ya hemos dicho en el apartado anterior, el principio de legalidad tributaria queda instituido en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que al imponerse en dicho artículo la obligación de los ciudadanos a contribuir para los gastos públicos, se indica además la forma en que debe contribuirse, estos es, “...*de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*”

De esta manera, la garantía de legalidad tributaria nos indica que no debe dejarse al arbitrio de los ciudadanos, ni del Estado la forma de contribuir, sino que somete dicha forma a lo que indiquen, establezcan o dispongan las leyes fiscales respectivas.

En concordancia con lo anterior, resulta conveniente señalar lo que mencionan diversos autores, así tenemos:

Enrique Betancourt Partida expresa: “*Todos los elementos del impuesto deben establecerse con precisión en la ley fiscal.*”⁴

En este mismo sentido, Francisco Cárdenas Elizondo indica: “Al disponerse en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que **las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para sufragar los gastos públicos deben estar establecidas por las leyes**, en realidad se reitera la garantía contenida en el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental”.⁵

(Énfasis agregado)

En el orden de ideas apuntado, para una pronta referencia es preciso transcribir, en su parte relativa, el mencionado artículo constitucional.

“Artículo 14.- *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

⁴ Betancourt Partida, Enrique, El ABC de los impuestos en México, Thomson, México 2004, p. 1.

⁵ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.* p. 388

*Nadie podrá ser privado de la vida, 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 del procedimiento y **conforme a las leyes expedidas** con anterioridad al hecho.*

[...]"
(Énfasis agregado)

Del artículo antes transcrito, podemos advertir que garantiza que ninguna persona podrá ser privada de sus propiedades, posesiones o derechos si no es **conforme a las leyes expedidas** por el Congreso, lo que se lleva al ámbito constitucional de las contribuciones al reiterarse tal imperativo en el diverso 31, fracción IV, de dicho ordenamiento supremo.

Por otra parte, debemos decir que la garantía de **legalidad** se establece en el artículo 16 Constitucional, mismo que, en la parte que interesa, dispone:

*“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, **que funde y motive la causa legal del procedimiento.***

[...]"
(Énfasis agregado)

El artículo anterior regula a favor de los gobernados la garantía de legalidad, según la cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite, pues todos sus actos deben, necesariamente, estar debidamente fundados y motivados en una Ley preexistente.

Lo anterior, significa que en nuestro sistema jurídico no es posible concebir la actuación de las autoridades sino como una actuación enteramente subordinada al derecho, en donde toda su actividad debe estar regulada por el orden jurídico vigente.

En efecto, los actos de los poderes públicos deben llevarse a cabo de conformidad con las leyes expedidas, fundando y motivando su

existencia a efecto de que tengan validez y puedan ser oponibles a los particulares.

Lo anterior tiene aplicación en todo ámbito del derecho, lo que incluye indudablemente también el tributario en el cual la legalidad implica que las contribuciones deben estar establecidas en leyes formales y materiales, es decir, formadas a través del proceso legislativo y por lo tanto tener carácter general, abstracto y coercible.

En esa virtud, la legalidad tributaria señala que todos los elementos de un impuesto deben estar contemplados en una ley, así, la legalidad en materia tributaria puede expresarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*".⁶

Al respecto de lo anterior, el tratadista Antonio Jiménez González expresa lo siguiente:

"Principio de reserva material de ley. *Es común que también sea conocido este principio como de legalidad tributaria, sin embargo se prefiere la denominación propuesta por considerar que es más fiel a su contenido. La fórmula o expresión bajo la cual se consagra e principio es la siguiente: "que dispongan las leyes". La reserva de ley no constituye una particularidad exclusiva de la materia tributaria toda vez que también rige en materia penal, tal y como lo exige el artículo 14 constitucional y que se conoce bajo el aforismo latino *nullum crimen, nula poena sine lege*", que significa que no podrá imponerse pena privativa de libertad si ésta no se halla prevista en la ley y respecto a conductas tipificadas como delito igualmente en la ley.⁷*

Como podemos apreciar, en materia fiscal, resulta indispensable que para que el tributo resulte válido a la luz de la Constitución, será enteramente necesario que se respete el principio de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, toda vez que no sería posible el establecimiento de un tributo si no existe una ley que expresamente lo prevea.

⁶ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit p. 265.

⁷ Jiménez González, Antonio, Op. Cit. p. 200.

Asimismo, conviene tener presente que nuestro H. Poder Judicial de la Federación, ha señalado que para que un tributo respete el referido principio constitucional tributario deberá establecer expresamente en la ley aquellos elementos considerados esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), a fin de que no sea factible la arbitrariedad al sufragar ya que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria debe conocer en todo momento y de manera cierta la forma en que deberá contribuir para los gastos públicos.

Lo anterior, ha sido recogido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de Jurisprudencia 165, correspondiente a la Séptima Época, visible a foja 172, 91-96, Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro y texto señalan:

“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, 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 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 reside.”
(Énfasis agregado)

Como se puede observar de la tesis insertada, la forma de determinación del impuesto, debe estar expresamente establecida en las leyes, a efecto de que no haya lugar a la arbitrariedad de las autoridades exactoras del impuesto, y para que los contribuyentes conozcan en todo

momento cómo deberán contribuir para los gastos públicos, es por ello que el tributo deberá consignar de manera expresa en ley, aquellos elementos considerados esenciales del tributo y de esta manera cumplir a cabalidad la garantía de legalidad en materia tributaria.

Al respecto de lo anterior, el doctor Luis López Guerrero señala: *“La garantía de legalidad consiste en que todas las contribuciones deben estar contenidas en la ley. Es decir no hay un tributo sin una ley que previamente lo establezca, las contribuciones deben estar reconocidas por el orden jurídico con el objeto de que con claridad y certeza el contribuyente conozca el ámbito de sus obligaciones fiscales, y se evite arbitrariedades y abusos en su establecimiento y recaudación por parte del fisco.”*⁸

Además, indica el citado doctrinario que el principio en estudio va orientado hacia las siguientes cuestiones: *“... todas las contribuciones deben hallarse establecidas previamente en una ley; que las autoridades fiscales no pueden realizar ningún acto de naturaleza tributaria, sin que se encuentren facultadas expresamente en una ley previamente creada y aplicable a los casos que en la misma se señalen; y, por otra parte, que los causantes solamente deberán cumplir las obligaciones establecidas en las leyes fiscales, siempre y cuando realicen el hecho generador.”*⁹

Continúa diciendo el tratadista en comentario: *“También consiste en que todos los actos que realice el Fisco deberán estar fundados y motivados, así como deberán ser emitidos por la autoridad fiscal competente. Lo anterior significa que ningún contribuyente podrá ser molestado por un acto de la hacienda pública, si dicho acto no se encuentra fundado en una norma jurídica e indica las circunstancias o*

⁸ García López-Guerrero, Luis, Derechos de los contribuyentes Cámara de diputados, LVIII legislatura, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1ª. Reimpresión, México DF. Pág. 21

⁹ ibidem p. 22

razones especiales que lo motivaron, adecuándolo a la hipótesis que lo generó.”¹⁰

Por su parte, el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino señala lo siguiente:

“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule. Por lo tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una Ley que le de origen).

*En realidad no podría ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario, ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: **sólo la Ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado** y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos al fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.*

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad:

- 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) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y*

¹⁰ Idem

exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.”¹¹

En igualdad de circunstancias, señala el autor Luís Humberto Delgadillo:

“El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del Derecho han derivado una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas. En el ejercicio de sus funciones.

Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

a) Principio de legalidad:

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹²

Con todas las citas anteriores, resulta por demás evidente que las autoridades fiscales únicamente pueden hacer aquello que las leyes les facultan expresamente y los particulares podemos hacer todo lo que no se nos está prohibido.

En esas circunstancias, la legalidad tributaria representa una salvaguarda para los contribuyentes y un límite al legislador cuando establece contribuciones cualquiera que sea su tipo, ello porque en principio, de manera general, “legalidad” significa conformidad a la ley, de ahí que se llama “Principio de Legalidad” aquel en virtud del cual los

¹¹Arrijoja, Vizcaíno Adolfo, Op. Cit. pp. 248 y 249.

¹² Delgadillo, Luis Humberto, Principios de las contribuciones, Editorial Limusa, Noriega Editores México. España. Colombia, 1ª Reimpresión de la 4ª edición México 2003. pp. 70 y 71.

poderes públicos están sujetos a la ley de tal forma que todos sus actos se lleven a cabo respetando lo que la ley prevé bajo pena de invalidez, es decir, es inválido aquel acto que no se lleva conforme a la ley por parte de los poderes públicos o, inclusive, por parte de los mismos particulares.

Por otra parte, es preciso indicar que el término “conformidad” ocupado en la redacción del artículo 31, fracción IV, denota una relación entre el acto y la norma o conjunto de normas que lo regulan.

Lo antes dicho, se refiere a que los actos del Estado que pueden incidir sobre derechos subjetivos (de libertad, de propiedad, etc.) de los particulares se limitan o extinguen cuando éstos no son llevados a cabo de conformidad con la ley, por lo que el principio de legalidad es evidentemente una garantía a favor de los gobernados.

De esta manera, es posible advertir que los citados autores coinciden en que la garantía de legalidad en materia tributaria se instaura en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y además que la vinculan con la garantía de legalidad general prevista en los artículos 16 y 14 del mismo ordenamiento supremo.

Por todo lo antes expuesto, impera concluir que la legalidad en materia tributaria se traduce en aquello que pertenece a la ley y es conforme a ella, por tanto, el principio de legalidad tributaria se refiere a que las contribuciones así como los elementos de las mismas deben necesariamente establecerse en las leyes fiscales y su finalidad es la de otorgar al contribuyente seguridad, claridad y certeza al cumplir con la obligación de contribuir para los gastos públicos y a la vez que no quede lugar para arbitrariedades de las autoridades encargadas de recaudar los tributos, inclusive, para que no haya impuestos que sean llamados en sufragio a título particular.

2. 2. PRINCIPIO DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

En primer lugar, es preciso indicar que este principio constitucional tributario, es la principal justificación de la relación jurídico-tributaria y es una condición de validez constitucional de los tributos, en virtud de que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear el gasto público.

Tradicionalmente se ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, estando su realización y desarrollo supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.

Ahora bien, el gasto público, según los doctrinarios, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; es y será siempre el importe de lo recaudado por la Federación, siempre que se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o con los servicios públicos que presta.

En relación con lo anterior, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, particularmente interesa la consagrada en el artículo 74, particularmente la Fracción IV, consistente en aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

En ese sentido, la fracción VII, del artículo 73, Constitucional, prescribe que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Asimismo, el artículo 126 de la misma Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado en una ley posterior.

De lo anterior se advierte que dichos preceptos constitucionales fijan en su conjunto el concepto de **gastos públicos** y conforme a su sentido, **tiene esta calidad el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación**, en observancia de lo mandado por las normas de referencia.

Así tenemos que, materialmente, el concepto de gasto público consiste en el destino de las contribuciones para la realización de una función pública, específica o general, a través de erogaciones realizadas por la Federación o indirectamente por conducto del organismo descentralizado facultado por la ley; y, formalmente, el concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Federación se prevé la partida correspondiente.

Así lo ha dicho nuestro H. Poder Judicial de la Federación en la tesis de Jurisprudencia pronunciada por la entonces Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable a foja 25, del Informe de 1969, correspondiente a la Séptima Época, que dice:

“GASTO PUBLICO, 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 como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. ***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 República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. 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 un 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.***

(Énfasis agregado)

En esa virtud, podemos concluir que el principio de Destino al Gasto Público nos indica que el importe de lo recaudado por el Fisco Federal por concepto de las contribuciones que se hayan establecido en las leyes respectivas, deberá destinarse para la realización de funciones públicas, específicas o generales, a través de las erogaciones correspondientes que realice el Estado para ello.

2. 3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Por lo que hace al principio de proporcionalidad, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indica que de debe contribuir para los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal, del Estado o Municipio en que se resida, siendo la forma en que debemos contribuir de una manera **proporcional** y equitativa.

Ahora bien, “la proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo, y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas¹³”

La “Proporcionalidad: implica gravar al contribuyente en función de su capacidad económica, es decir, debe tener un ingreso que modifique de manera positiva su situación patrimonial, para poder afirmar que existe la capacidad de pagar impuestos.”¹⁴

Dicho de otra manera, la modificación positiva del patrimonio del contribuyente es una manifestación reveladora de la capacidad contributiva, por tanto, debe gravársele necesariamente en razón de esa capacidad contributiva, empero, **para ello será necesario atender también al efecto negativo del patrimonio**, de tal manera que sea evidente una real modificación positiva la que se tome en cuenta para gravar al sujeto pasivo. Dicha modificación positiva o negativa del patrimonio se refiere a que refleje la utilidad real del ingreso.

En relación con lo anterior, Arrijoa Vizcaíno, señala: “*la proporcionalidad implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera*

¹³ Delgadillo, Luis Humberto, Op. Cit. p. 72.

¹⁴ Betancour Partida, Carlos Enrique Op Cit. p. 1

que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos, por esto se sostiene que los únicos tributos que se ajustan al Principios de Proporcionalidad son los que se determinan por medio de tarifas progresivas”¹⁵.

Al respecto de la proporcionalidad, nuestro más alto Tribunal ha dispuesto:

“Registro: 184.291, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Mayo de 2003, Tesis: P./J. 10/2003, p. 144.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”*

¹⁵ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, Op. Cit. p. 257.

Se entiende entonces, proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí; proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre otras cosas relacionadas entre sí.¹⁶

En síntesis, el principio de proporcionalidad reside en que los sujetos pasivos deben contribuir para los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual 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 debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos, así lo ha sostenido la doctrina y nuestro máximo tribunal en reiteradas ocasiones.

Podemos colegir de lo anterior que el principio de proporcionalidad tributaria se vincula a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, sin embargo, para tener un pleno conocimiento del citado principio tenemos que dejar claro en que consiste este concepto de “capacidad contributiva”, por tanto se procederá en el siguiente punto a esclarecer el mismo.

2. 3. 1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La capacidad contributiva se encuentra estrechamente relacionada con el principio de proporcionalidad tributaria, y se refiere a la aptitud del contribuyente a soportar la carga fiscal en la magnitud de dicha capacidad contributiva.

Al respecto, Francisco Cárdenas Elizondo señala: “...*al vincular la garantía de proporcionalidad con el principio de la capacidad contributiva reconocido por la doctrina del Derecho Tributario, y al referir la garantía*

¹⁶ Quintana Valtierra, Jesús; Rojas Yáñez, Jorge. Op. Cit. p. 82.

de equidad, al principio de igualdad ante la Ley Fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, de manera que reciban un tratamiento idéntico en cuanto a los supuestos de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; y, por otra parte, al precisarse que la proporcionalidad y equidad no pueden derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino, de circunstancias generales que la ley fiscal establece en relación con el conjunto de los sujetos pasivos de la contribución..."¹⁷.

En relación con lo anterior, el tratadista Antonio Jiménez González señala: la fórmula mediante la cual se consagra este principio es la que reza "*...de la manera proporcional...*", la proporcionalidad en este contexto no ha de ser entendida en su acepción coloquial o popular, sino en su significado técnico tributario. **Los tributos, para ser proporcionales, han de ser impuestos atendiendo al criterio de capacidad contributiva, ningún otro criterio puede ser utilizado por el legislador para determinar quiénes han de ser llamados a financiar el gasto público mediante el pago de tributos. Ello significa que por mandato constitucional la única razón por la que alguien ha de soportar a título de contribuyente la obligación de pago del tributo es por tener CAPACIDAD CONTRIBUTIVA y por ende sólo han de soportar tal obligación quienes tengan tal aptitud económica. Por fuerza del mismo mandato la carga tributaria que ha de soportar a título de contribuyente quien detente capacidad contributiva ha de ser acorde a ella finalmente, por virtud de la misma exigencia han de ser excluidos de soportar tal carga quienes no tengan capacidad contributiva.**"¹⁸

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en que consiste la capacidad contributiva, a través del criterio jurisprudencial siguiente:

¹⁷ Cárdenas Elizondo Francisco, Op. Cit. p. 394

¹⁸ Jiménez González, Antonio, Op. Cit. p. 205.

“Registro: 192.849 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P./J. 109/99 p. 22.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, **entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.** Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, **debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.**”
(Énfasis agregado)

Acorde a lo anterior, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir, derivado de una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente se tendrá capacidad contributiva, atendiendo por supuesto también a la modificación negativa del patrimonio.

En este punto es importante distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica.

Al respecto de lo anterior, se debe decir que entre ellas existe una íntima relación, sin llegar a ser lo mismo, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa.

Así, la primera es una calificación de la segunda, por lo que no toda potencialidad económica implica la aptitud de contribuir, sino sólo en

aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente (por ejemplo el *mínimo vital*¹⁹).

¹⁹ Al respecto del concepto de “mínimo vital” la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha pronunciado los criterios de rubro y texto siguientes:

“Registro No. 172546, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Mayo de 2007, Página: 792, Tesis: 1a. XCVIII/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

Amparo en revisión 1780/2006. Lempira Omar Sánchez Vizuet. 31 de enero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.”

“Registro No. 172545, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Mayo de 2007, Página: 793, Tesis: 1a. XCVII/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO. El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida

En ese tenor, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica, y una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público²⁰.

De ello deriva que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe calificarse como idónea para concurrir al gasto público.

En resumen, cuando se habla de capacidad contributiva se debe entender la aptitud, posibilidad real, suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria²¹.

Lo anterior nos ayuda a evidenciar la vinculación directa que existe entre el principio de proporcionalidad y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y que sirve como base para precisar cuál o cuáles son las funciones concretas de dicho principio.

De ese modo, se tiene que la capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber:

condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.

Amparo en revisión 1780/2006. Lempira Omar Sánchez Vizuet. 31 de enero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacob”

²⁰ Rodríguez, Héctor Constantino. “Adecuación de la Estructura del Sistema Tributario al Principio de Capacidad Contributiva”, en “La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamentos de la Tributación”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 91.

²¹CALVO ORTEGA, Rafael. “Derecho Tributario. Parte General.”, sexta edición, Madrid, Civitas, 2002, p. 59.

Como fundamento o causa del tributo. En virtud de la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, éste se encuentra constreñido a efectuar una prestación de dar -generalmente dinero- a favor de aquél. La elección sobre quién le corresponde esa obligación implica el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, y habrá de recaer en aquella persona que, al realizar un supuesto contemplado en ley, evidencia cierta capacidad o potencialidad económica. Así, esa capacidad demostrada se acepta como razón suficiente y necesaria para justificar que se genere a cargo de una persona la obligación tributaria²².

Bajo esa óptica, la razón última del porqué la ley elige un acto, hecho, situación o calidad como presupuesto de la obligación tributaria, consisten en que ello hay un reflejo de capacidad contributiva²³.

En ese entendido, la aptitud económica del sujeto para soportar el pago de un tributo, es la razón suficiente de que exista éste. En donde existe capacidad económica puede haber contribución, en cambio en donde no hay esa potencialidad económica tampoco debe existir tributación. **La existencia de capacidad contributiva es la causa justa del impuesto.**

Como medida del tributo. Si la existencia de esa aptitud económica para participar en el gasto público es la razón de que exista el tributo, del mismo modo es su límite, es decir, esa capacidad contributiva que provoca el nacimiento de la contribución, es la que la limita en cuanto a su cuantía y a quién se le atribuye. De esta suerte, el principio de capacidad contributiva constituye un límite a las elecciones del legislador, tanto cualitativamente como cuantitativamente.

²² PÉREZ DE AYALA, José Luís y Eusebio GONZÁLEZ. *“Derecho Tributario I”*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994, pp. 153 y siguientes.

²³ JARACH, Dino. *“El Hecho Imponible”*, tercera edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984, pp. 102.

Así, la prestación tributaria estará determinada en la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la creación del tributo no deriva de la voluntad del legislador, sino de la aptitud de las personas para participar en el gasto público.

En otras palabras, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza que la sustenten; de ahí que su medida deberá corresponder a la disponibilidad de esa riqueza. A esto la doctrina lo denomina: principio del neto objetivo²⁴.

De esa manera, el principio de capacidad contributiva funciona como una determinación negativa o límite para el legislador al momento de configurar los tributos, porque los debe establecer considerando sólo presupuestos que sean reveladores de aptitud económica para contribuir al gasto público y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, según su capacidad contributiva concreta.

Por último, cabe señalar que el elemento esencial de las contribuciones consistente en **“la base gravable”**, **resulta de gran importancia al momento de verificar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de cualquier tributo toda vez que este elemento constituye la expresión cifrada o numérica del hecho imponible.** Dicho de otro modo, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible -por regla general el elemento objetivo-, a efecto de establecer, después de aplicar la tasa, la cuantía de la obligación tributaria.

En ese orden de ideas, tenemos que la base gravable está encaminada a lograr la justicia tributaria, dado que su destino será medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo, de ahí que el monto de la contribución se deba adecuar a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de cada gravamen.

²⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *“Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán”*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 117.

Generalmente, los elementos que integran la base gravable son de dos tipos: componentes positivos –lo que se incluye-, y los componentes negativos –lo que no se incluye o se excluye-, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, computo de partidas negativas de otros ejercicios, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales.

Al respecto de lo anterior debemos señalar que estos elementos negativos no están siempre, sino ello estriba del tipo del tributo y del grado de desarrollo técnico del ordenamiento que lo establece (respeto capacidad contributiva), e incluso de la complejidad de objeto materia del tributo²⁵.

Bajo esta óptica, **la base gravable es el elemento variable que necesita concretizarse y determinarse en cada relación jurídico-tributaria individualizada, en la cual deberán verificarse necesariamente a efecto de respetar la capacidad contributiva tanto aspectos positivos como negativos**, ya que estos últimos se constituyen como todos aquellos conceptos que disminuyen la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo.

En tales circunstancias, para lograr esa individualización en la base gravable, el legislador debe establecer, al momento de definirla, elementos o procedimientos que permitan valorar en cada caso concreto la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que, normalmente, se logra a través de implementación de aminoraciones, cuya naturaleza (deducciones, exenciones, descuentos, bonificaciones, entre otras), dependerá de todas aquellas circunstancias que directamente disminuyan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

²⁵ VELARDE ARAMAYO, María Silvia. “Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario”, Madrid, Marcial Pons, 1997, pp. 71.

Por tanto, la base gravable será la cuantificación individual de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, es decir, la base es la magnitud determinada de la capacidad contributiva que se somete a gravamen.

Todo lo anterior justifica el porqué actualmente la base gravable constituye el elemento del tributo más complejo de la configuración del gravamen; ello, en razón de que para su determinación se deben considerar, en la mayoría de los impuestos, una diversidad amplia de elementos a fin de recoger con la mayor fidelidad la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

EN SUMA, LA BASE GRAVABLE DEBE INTEGRARSE, POR RAZONES TÉCNICAS Y, POR ENDE, DE RESPETO A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ÚNICAMENTE POR TODOS LOS COMPONENTES POSITIVOS Y NEGATIVOS (AMINORACIONES) ESTRICAMENTE LIGADOS A PERFECCIONAR Y LOGRAR QUE SE ESPECIFIQUE Y CUANTIFIQUE CORRECTAMENTE EN CADA CASO EL GRADO DE RIQUEZA CONSIDERADA AL ESTABLECER EL TRIBUTO.

De lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo. Ello, en atención a que la base gravable tiene el carácter de un factor específico de determinación de la cuota tributaria. Así, cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos se estará del principio de capacidad contributiva.

Una vez asentado lo anterior y siguiendo con el tema de la capacidad contributiva, se puede decir que toda capacidad contributiva que justifica la existencia de una obligación de pago a favor del fisco, deberá corresponder única y exclusivamente a aquella riqueza calificada, según las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo, como apta y suficiente para determinar la cuota tributaria.

Bajo esa perspectiva, la capacidad contributiva exige no sólo una correcta elección de los supuestos que conformarán el hecho imponible, es decir, que muestren una real aptitud económica para contribuir al gasto público, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria, que acerque el gravamen a cada sujeto pasivo a una cuota real y justa de acuerdo a su aptitud económica individual²⁶.

En síntesis, se puede decir que:

La capacidad contributiva es el criterio que ha de orientar la determinación de la carga tributaria específica que le corresponde a cada sujeto pasivo, pues ubicarse en una hipótesis normativa (hecho imponible) no significa necesariamente que se cuenta con la capacidad contributiva que, en abstracto, evidencia ese supuesto, en razón de que pueden existir elementos concretos o personales que la minimicen. Por ello, se respetará ese tipo de capacidad en la medida en que exista una adecuación real y directa entre el hecho generador y la cuota tributaria.

Esa adecuación –entre cuota tributaria y capacidad contributiva - se logra en la medida en que la base gravable y la tasa reflejen realmente la potencialidad del sujeto pasivo para contribuir para los gastos públicos.

Así, estos elementos del tributo se convierten en instrumentos que sirven a la determinación de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador.

Sólo de esa forma la cuota tributaria reflejará de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una

²⁶ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. “El principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 60, pp. 1037 y siguientes.

mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.

Bajo ese entendido, debemos recordar que el legislador no tiene un amplio margen para definir los elementos que determinaran la base imponible, sino necesariamente habrá de contemplar aquellos instrumentos idóneos para valorar o medir en cada caso con la real capacidad contributiva del sujeto pasivos, por cualquiera de los medios posibles.

Esto es así, porque si bien el hecho generador se considera como un acto, hecho o situación que generalmente es indicativa de capacidad contributiva, lo cierto es que ésta es individual y única del sujeto pasivo, por lo que tal acto, hecho o situación debe ser valorada a fin de determinar la capacidad contributiva en particular de cada sujeto, valoración que se realiza a través de la base gravable²⁷.

Por ello, el legislador debe prever, para determinar la base gravable de cada tributo, los mecanismos necesarios para medir correctamente la capacidad contributiva individual de cada uno de ellos.

En resumen, la capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para asistir al gasto público. Para respetar esa aptitud necesariamente se deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que exige no sólo elegir hechos imponibles que consideren esos índices de riqueza reales, sino también adoptar sistema de recaudación que permitan verificar correctamente a esa capacidad contributiva individual.

Por ello, se puede afirmar que la base gravable individualizará la capacidad contributiva cuantificándola a cada caso concreto.

²⁷GÉNOVA GALVÁN, Alberto. "El Concepto de base Imponible", Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, número 43, 1984, p. 341 y 368.

Así, en un primer momento el legislador acude a los índices generales de riqueza para determinar qué hecho, actos, situación o calidad habrá de considerar indicativa de capacidad contributiva y, por ende, someterla a imposición, para lo cual habrá que definir el hecho imponible del tributo de que se trata; lo cual realizará sin considerar las cualidades de los posibles sujetos pasivos.

Posteriormente, en una segunda etapa, el legislador habrá de establecer, considerando las circunstancias de los contribuyentes, los criterios y elementos que se tomarán en cuenta para determinar los elementos cuantitativos de esta capacidad contributiva de manera individual: la base gravable y tasa.

Por tanto, el principio de proporcionalidad del cual deriva la capacidad contributiva, obliga al legislador a graduar el impuesto, de forma tal que la contribución de los gobernados al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por ellos al llevar a cabo el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a él, lo cual significa que la base gravable mantenga una relación directa con el hecho imponible del tributo, para que de esa forma se atienda a la real capacidad del sujeto pasivo.

En síntesis de todo lo antes expuesto, se pueden establecer las siguientes premisas generales:

- I. La capacidad contributiva es la potencialidad económica o aptitud efectiva que tiene un sujeto para contribuir al gasto público.
- II. Se atenderá a la capacidad contributiva en la medida en que la base gravable permita reflejar de manera individual y real la manifestación de riqueza elegida por el legislador.

III. Para medir individualmente esa capacidad contributiva, el legislador está obligado a prever los mecanismos que permitan esa valoración, generalmente se trata de aminoraciones a cantidades brutas, a fin de que exista congruencia entre la capacidad contributiva y la cuota tributaria.

Al respecto es aplicable, en lo conducente, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003 publicada en la página 144, Tomo XVII, Mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

De todo lo hasta aquí expuesto, tenemos que la capacidad contributiva es la **aptitud efectiva real, concreta y actual que tiene el sujeto pasivo del tributo para asistir al gasto público y, para respetar tal aptitud es necesario que el legislador grave manifestaciones económicas reales y no ficticias, por lo que le está exigido no sólo elegir hechos imponible que consideren índices generales y reales de riqueza, sino también adoptar sistemas de recaudación que permitan verificar correctamente y de manera individual esa capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, atendiendo a todos los efectos positivos y negativos sufridos por el contribuyente para la realización del objeto del impuesto.**

2. 4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Ahora bien, el concepto de equidad está íntimamente relacionado con el de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, es decir, que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta de dichas contribuciones, tal como lo establece la Constitución.

Es de importancia atender que de acuerdo con el Diccionario de la lengua Española, equidad significa:

Equidad. (Del lat. *aequitas*, *-ātis*).

1. *f. Igualdad de ánimo.*
2. *f. Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.*
3. *f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.*
4. *f. Moderación en el precio de las cosas, o en las condiciones de los contratos.*

5. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.²⁸

Y según el Diccionario General de sinónimos y antónimos de la Lengua Española

Equidad. *Igualdad, justicia, rectitud, imparcialidad.*²⁹

Carlos Enrique Betancour Partida define a la equidad de la siguiente manera:

Equidad: *significa igualdad ante la ley. Trato igual a los iguales.*³⁰

La equidad es igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia.

Para Luís Humberto Delgadillo, “El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación”³¹.

Y para Jesús Quintana Valtierra, y Jorge Rojas Yáñez, la equidad es el medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; implica un sentido de moderación, de relación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.³²

Ahora bien, podemos decir que la equidad, radica en “dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”; **en términos fiscales significa: que todos los contribuyentes debemos ser tratados por**

²⁸ Diccionario de la lengua Española, Vigésima Segunda Edición., <http://www.elcastellano.Org/diccio.html>

²⁹ Diccionario General de sinónimos y antónimos de la Lengua Española Spes Editorial SL, 1999.

³⁰ Betancour Partida, Carlos Enrique op cit. p. 1

³¹ Delgadillo, Luís Humberto, Op Cit. p. 72

³² Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Op Cit. p. 82

igual, ejercer las mismas deducciones, cumplir las diversas obligaciones en los mismos plazos, etc.

Con relación a este principio constitucional en materia tributaria, nuestro Máximo Tribunal del país actuando en Pleno, sostuvo que el principio de equidad tributaria radica en que la ley trate igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas.

De esta manera, el principio de equidad tributaria obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

Además, ese Alto Tribunal sostiene que para cumplir con el principio de equidad tributaria, el legislador no sólo está facultado sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Los criterios aludidos, en los que nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo los razonamientos vertidos anteriormente, son los siguientes:

"Registro No. 198403, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, V, Junio de 1997, Página: 43, Tesis: P./J. 41/97, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional.

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; y 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."*

"Registro No. 198402, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, V, Junio de 1997, Página: 36, Tesis: P./J. 42/97, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. *El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que*

persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica."

Se deduce de las tesis de jurisprudencia anteriores que los criterios generales que deben sopesarse para determinar si una norma produce un trato inequitativo, acorde con el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son:

- I. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- II. Que, de existir esa situación comparable, la distinción legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- III. Que, 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 instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- IV. Que, de cumplirse esas tres condiciones, la distinción sea necesaria para lograr el objetivo perseguido por el legislador, lo que se cumple ante la inexistencia de medidas alternativas menos gravosas a esos efectos, de tal forma que la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Como se puede apreciar los criterios expuestos no son otra cosa que los pasos o etapas del juicio de ponderación.

En la inteligencia de que el incumplimiento de cualquiera de tales condiciones será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional.

Al respecto resulta ilustrante la tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007, visible en la página 334 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, que dice:

“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 instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 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.”

En las relatadas consideraciones, el principio de equidad tributaria postula un trato igual ante la ley para todos los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y asimismo que se de un trato desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas, obligando además a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable para ello.

CAPÍTULO III: CLASIFICACIÓN, ELEMENTOS ESENCIALES Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

3.1. CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Al respecto de la clasificación del impuesto empresarial a tasa única, retomaremos lo ya expuesto en el Capítulo II del presente trabajo efecto de dilucidarla.

Así tenemos que con base en las clasificaciones mencionadas anteriormente, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única se ubica dentro de los tributos personales, en razón de que el hecho imponible –ingresos obtenidos por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única– se configura atendiendo a las características de las personas que tendrán el carácter de sujetos pasivos, lo que se advierte en la medida en que la ley define a los sujetos que tendrán el carácter de contribuyentes como se aprecia del artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y en razón de ellos se establecen los elementos esenciales del tributo.

Además, las diversas exenciones que se establecen en el impuesto empresarial a tasa única, también atañen a las características personales de los sujetos pasivos, pues se consideran exentos a los ingresos que obtengan:

- La Federación, entidades federativas, municipios, órganos constitucionales autónomos y entidades de la administración pública paraestatal.
- Los partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- Los sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales.
- Excepto de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones, colegios de profesionales, etc.
- Administradoras de fondos o cajas de ahorro.
- Asociaciones de padres de familia y sociedades de gestión colectiva.
- Donatarias autorizadas, siempre que:
 - Los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social,
 - No se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible:
 - En efectivo o en bienes.
 - Casos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - Omisiones de ingresos.
 - Compras no realizadas o indebidamente registradas.
 - Erogaciones efectuadas y no sean deducibles en términos del Título IV de LISR, salvo que sea por requisitos formales.
- Instituciones que obtengan su autorización para ser donatarias durante el ejercicio del 2008.
- Los que perciban las personas físicas y morales por actividades primarias hasta por la exención de ISR.
 - Para persona moral 20 veces SMG por socio o asociado, sin exceder de 200 veces el SMG elevado al año.
 - En el caso de personas físicas hasta 40 veces el SMG elevado al año.

- Personas Morales que participen como accionistas en los fondos de pensiones y jubilaciones constituidos conforme a leyes extranjeras siempre que:
 - Los ingresos de las personas morales provengan al menos de un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce de construcciones y terrenos ubicadas en el país y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones, ubicadas en el país.
- Los que perciban las personas físicas por actividades accidentales.

Lo anterior pone en evidencia que en el caso del impuesto empresarial a tasa única, respecto del hecho imponible y elementos esenciales del impuesto, así como las exenciones previstas en ley, se toman en consideración aspectos personales de los sujetos obligados a la contribución, de ahí que su naturaleza sea personal pues el tributo toma en cuenta la relación que existe entre los ingresos y la persona que los obtiene así como aspectos de este último.

Por otra parte, en cuanto al criterio jurídico, el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto directo ya que la obligación de pago de dicho gravamen recae directa y definitivamente sobre las personas físicas o morales que obtengan ingresos por la realización de las actividades previstas por el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, quienes no tienen posibilidad de repercutirlos o trasladarlos sobre otra persona distinta de las mencionadas en la norma impositiva u otras distintas.

Entonces, se concluye que el Impuesto Empresarial a Tasa Única puede clasificarse como un impuesto personal, directo y subjetivo.

3. 2. ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Una vez que se han explicado todos y cada uno de los elementos esenciales de los impuestos, toca ubicarlos de manera particular respecto del Impuesto Empresarial a Tasa Única objeto de nuestro trabajo, así tenemos lo siguiente:

3. 2. 1. SUJETOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Con base en lo antes expuesto, en el caso concreto del Impuesto Empresarial a Tasa Única tenemos que **el sujeto activo** de la relación jurídico-tributaria es el Estado.

Lo anterior es así, en virtud de que toda contribución es impuesta por el Estado en su potestad de imperio sobre los gobernados a efecto de satisfacer los gastos públicos, aunado a que de conformidad con el artículo 1, apartado A, fracción I, numeral 2, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008 que dice “...*En el ejercicio fiscal de 2008, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran [...] Impuesto empresarial a tasa única...*”, el impuesto empresarial a tasa única se recauda a favor de la Federación, por lo que es ésta a la que le corresponde ser sujeto activo de cada relación tributaria que nazca respecto del tributo mencionado.

Por otra parte, conforme lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, **son sujetos pasivos**:

- Las personas físicas y personas morales residentes en territorio nacional respecto de los ingresos que obtengan por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes

y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que procedan de cualquier fuente de riqueza.

- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México por los ingresos que obtengan por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, atribuibles a dicho establecimiento independientemente de su fuente de riqueza.

De esta manera, impera concluir que en el caso particular del Impuesto Empresarial a Tasa Única será sujeto activo la Federación, y sujeto pasivo los contribuyentes a que alude el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Empresarial a Tasa Única vigente a partir del 1 de enero de 2008, es decir, son las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

3. 2. 2. OBJETO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En el caso del impuesto empresarial a tasa única, se advierte del artículo 1 de la Ley de la materia que el objeto a que atendió el legislador al establecer este tributo lo constituyen los ingresos en efectivo, en bienes o servicios por la realización de las siguientes actividades:

- Enajenación de bienes,
- Prestación de servicios independientes y
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

En efecto, se dijo anteriormente que el objeto, como elemento esencial del impuesto, se constituye por la actualización del supuesto normativo que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, luego entonces, en la ley materia de estudio, específicamente en su artículo 1, se establece como objeto del impuesto **“los ingresos obtenidos por la**

ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES”.

Entonces, el hecho generador del impuesto empresarial a tasa única lo constituye la realización de las actividades señaladas y por tanto el objeto del mismo lo son, los ingresos que se obtienen por dichas actividades, los cuáles, dada la mecánica del impuesto, se gravarán en el momento en el que efectivamente se perciban.

Aún más, tal y como se desprende de lo señalado en la exposición de motivos de la Ley objeto de estudio, así como de los dictámenes relativos de las Cámaras integrantes del Congreso de la Unión, la intención del legislador fue clara en cuanto a que el objeto de el impuesto empresarial a tasa única lo constituyeran los ingresos totales percibidos por las personas físicas y morales que se ubicarán en el supuesto del hecho generador, deduciendo las erogaciones de la formación bruta de capital.

En efecto, en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se señaló, en la parte que interesa, lo siguiente:

[...]

Características de la contribución empresarial a tasa única

[...]

2. Sujeto, objeto, base y tasa

[...]

De esta forma, se establece como objeto de la contribución empresarial a tasa única la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.

También están obligados al pago de la contribución empresarial los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento, que provengan de las actividades mencionadas.

[...]"

Asimismo, en el Dictamen formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se estableció lo siguiente:

[...]

*Con la finalidad de lograr simplicidad en el gravamen, esta Comisión considera adecuado que la contribución empresarial a tasa única **sea determinada con una base de efectivo**, lo cual implica que la acumulación **de los ingresos** se efectuará cuando éstos se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen, lo cual conllevará a que no se requiera, entre otras cosas, ajustes inflacionarios, al mismo tiempo que mantiene la neutralidad.*

*La que dictamina está de acuerdo en que la contribución materia de la presente Iniciativa considere como **ingresos gravados 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**, exceptuando solamente los impuestos que se trasladen en los términos de ley, como lo es el impuesto al valor agregado.*

[...]

En el mismo sentido, del Dictamen de la Cámara Revisora, a saber, de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se desprende:

(...)

*Luego entonces, dada la naturaleza del impuesto, se estima conveniente que **el objeto del impuesto empresarial a tasa única, sea la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México** por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.*

Ahora bien, de conformidad con las anteriores reproducciones, queda claro que el objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única atiende a que, el gravar los ingresos totales que una persona (física o moral) percibe por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, permitiendo sólo las deducciones que están estrictamente vinculadas con las actividades gravadas, equivale a gravar **el flujo remanente utilizado para retribuir los factores de la producción**, lo que aunado al

acreditamiento previsto con el impuesto sobre la renta da como resultado el fin perseguido por el legislador al crear el impuesto empresarial a tasa única, esto es, el establecimiento de un gravamen mínimo sobre la renta de los contribuyentes.

Finalmente, es preciso señalar que debido a la particularidad de operación y administración de las entidades que conforman el sistema financiero, el ingreso objeto de la ley es el margen de intermediación financiera. Asimismo, existen casos específicos en donde el objeto del impuesto lo constituye los ingresos devengados, como es el caso de los derivados de (i) Margen de intermediación financiera y (ii) Exportaciones, cuando no se perciba el ingreso durante los 12 meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación. Igualmente, para el caso de bienes que se exporten y que posteriormente sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal en el extranjero, el ingreso se gravará cuando el ingreso sea acumulable para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior, y ya que de los antecedentes legislativos transcritos, así como de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley objeto de estudio, se desprende, sin lugar a dudas, que el objeto del tributo **son**:

- **Los ingresos percibidos con motivo de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;**
- Las cantidades que se cobren o carguen al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales incluyendo anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente de las instituciones de seguros, cuando ocurra el riesgo amparado en la póliza de seguro o reaseguro, con bienes que hubieran sido deducidos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y

- Los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades empresariales ya retenidas, distintas a la prestación de servicios por lo que se paguen o cobren intereses, además del ingreso percibido por el margen de intermediación financiera.

Entonces, serán los ingresos y cantidades descritas las que constituyen para efectos del impuesto empresarial a tasa única, el objeto del tributo.

3. 2. 3. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En el caso particular del impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con el artículo 1 de la Ley de la materia, la base gravable se constituye esencialmente por el total de los ingresos gravables obtenidos en efectivo, en bienes o en servicios obtenido por el contribuyente por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, menos las deducciones autorizadas por la Ley.

Lo anterior, puede esquematizarse de la siguiente manera:

	INGRESOS GRAVABLES
Menos	DEDUCCIONES AUTORIZADAS
Igual	BASE GRAVABLE

Al respecto, es importante señalar que los ingresos gravables se integran de los siguientes elementos:

- 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.

- Las siguientes cantidades que 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.
 - Excepto impuestos trasladados.
- Igualmente se consideran ingresos gravados los siguientes:
 - Anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente.
 - Descuentos o bonificaciones recibidos.

Es igualmente importante destacar que se considerará como valor del precio o contraprestación el valor de mercado o en su defecto el de avalúo cuando el valor sea en bienes o servicios o cuando no exista contraprestación.

En conclusión, se aprecia que la determinación de la base gravable del impuesto empresarial a tasa única, resulta muy simple ya que se constituye por el total de ingresos gravados menos las deducciones autorizadas.

3. 2. 4. TASA Ó TARIFA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En el caso particular del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se aplica una tasa fija expresada en porcentaje que corresponderá a cada parámetro de medición que arroje la base gravable.

Así tenemos que de conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como el Artículo Cuarto de las disposiciones transitorias del ordenamiento legal citado, el contribuyente determinará el impuesto a su cargo aplicando a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a

que se refiere el artículo 1, las deducciones autorizadas por la Ley de la materia, la tasa del 16.5%, 17% y 17.5% en 2008, 2009 y partir del 2010, respectivamente.

De lo hasta aquí expuesto, tenemos que la esquematización de la determinación del impuesto empresarial a tasa única quedaría como sigue:

	INGRESOS GRAVABLES
Menos	DEDUCCIONES AUTORIZADAS
Igual	<hr/> BASE GRAVABLE
Por	TASA
Igual	<hr/> IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA A CARGO.

3. 2. 5. ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En el caso particular del Impuesto Empresarial a Tasa Única el gravamen recae sobre los ingresos del ejercicio, debiéndose efectuar pagos mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

La época de pago del gravamen en cuestión se contiene dentro del artículo 7 de la ley de la materia, en el cual se establece que “...*El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta...*”.

Atendiendo a los anteriores razonamientos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales deberán presentar su declaración anual a más tardar el 31 de marzo del año calendario siguiente al que se calcula el impuesto, siendo para las personas físicas el 31 de abril el término para la presentación.

Asimismo, los pagos provisionales deberán efectuarse a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel por el que se calcula el pago provisional.

3. 3. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En primer lugar, es importante señalar que el Impuesto Empresarial a Tasa Única desde su concepción hasta su aprobación y publicación, tuvo como ejes centrales los siguientes:

- **La simplificación de las contribuciones**, que reduce los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.
- **La flexibilidad del sistema impositivo**, que le permite tener la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas.
- **La transparencia**, pues se pretende que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades.
- **La equidad y proporcionalidad del sistema tributario**, que establezca un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva.
- **La competitividad**, pues es importante que la política tributaria promueva este aspecto en nuestro país. La integración de la

economía mexicana a los mercados financieros y a los mercados de bienes y servicios globales es cada vez más intensa, lo que hace muy conveniente establecer tasas impositivas comparables a las que prevalecen en los países que compiten con el nuestro en el mercado de capitales y en los mercados de exportación de bienes. Los instrumentos tributarios que se prefieren en este contexto de competitividad global son aquellos que no castiguen, sino que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital.

De esta manera, el impuesto empresarial a tasa única cuenta en su esencia con las características antes mencionadas, para así cumplir cabalmente con las metas establecidas por el Ejecutivo y Legislativo en su conjunto.

Asimismo, debe describirse brevemente el diagnóstico de la economía mexicana, específicamente por cuanto hace a los ingresos tributarios, que motivó la creación e incorporación de medidas para incrementarlos, entre ellas, la instauración del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Así tenemos que entre los problemas importantes que hoy en día tiene nuestro sistema tributario, encontramos los siguientes:

- i) México tiene una recaudación muy baja que apenas alcanza el 10% del Producto Interno Bruto si se compara con los países de la OCDE, Sudamérica, Centroamérica y Latinoamérica.
- ii) Nuestro país ha dependido en forma importante de los ingresos petroleros que han soportado parte del gasto público; sin embargo, debido a la disminución en la producción de los yacimientos petrolíferos y a la necesidad de invertir en tecnología, ya no es factible que los ingresos petroleros sean utilizados como instrumento para sufragar el gasto público.

- iii) El sector más desprotegido de la población es el que mayormente requiere del uso de los recursos públicos, reflejándose en que el 10% más pobre, recibe del gasto público cerca del 150% más de su ingreso original.
- iv) Lamentablemente los niveles de evasión y elusión fiscales han sido alarmantes, por lo que se requiere establecer medidas que inhiban estas prácticas.
- v) Los regímenes especiales o diferenciados previstos en las leyes han constituido un gasto fiscal importante que alcanza el 5.4% del PIB y han originado inequidad en su aplicación, amén de las complejidades.

Una vez expuesto lo anterior, a continuación se procederá a analizar las características esenciales del impuesto en estudio.

3.3.1. IMPUESTO PRIMORDIALMENTE CON FINES EXTRAFISCALES.

Al respecto de las finalidades extrafiscales que persigue el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única, debe decirse que la redistribución de la riqueza y del ingreso se logra con una recaudación equilibrada y justa, lo cual constituye el pilar fundamental del impuesto empresarial a tasa única, 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 de dicho impuesto.

Lo anterior en virtud de 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.

Asimismo, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley del impuesto Empresarial a Tasa Única, con la recaudación proveniente de ese impuesto se pretende 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 una de sus finalidades el que con los recursos que se recauden se comience a disminuir la dependencia que el Estado Mexicano tiene 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.

Este tipo de tributos han mostrado en la experiencia internacional ser más eficientes que establecer altas cargas tributarias a ciertas industrias (hidrocarburos), o incrementar los precios que controla el Estado (energía eléctrica y gasolina).

Finalmente, cabe señalar que en relación con las finalidades extrafiscales perseguidas por el impuesto empresarial a tasa única, dentro del dictamen presentado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, se estableció lo siguiente:

“Las contribuciones, son instrumentos necesarios dentro de cualquier Estado para el sufragio de las necesidades de la población, tales como salud, seguridad, educación, infraestructura,

etc., de ahí que el artículo 31, fracción IV establezca que las contribuciones deben tener como finalidad cubrir el gasto público.

Sin embargo, las contribuciones no siempre se establecen con dicha 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 Impuesto 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.

[...]

Como se ha señalado con anterioridad, derivado de las deficiencias que tiene el actual sistema mexicano, la carga tributaria a 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.

[...]

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.

[...]"

Como se desprende la transcripción anterior, es evidente que el impuesto empresarial a tasa única, además del fin recaudatorio que toda contribución persigue, también tiene finalidades extrafiscales las cuales en este caso representan los pilares fundamentales en el establecimiento del tributo.

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que el impuesto empresarial a tasa única se estableció con finalidades extrafiscales que son:

- La paulatina sustitución de los ingresos petroleros que tienden a la baja y pueden llegar a colapsar las finanzas del país si no son atendidos a tiempo.
- Fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del impuesto sobre la renta, controlando de esta manera el correcto pago de dicho impuesto por parte de los contribuyentes cautivos.

3.3.2. IMPUESTO MÍNIMO.

En los términos de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público y para tal efecto el Estado Mexicano tiene la potestad, en términos de lo dispuesto por los artículos 25 y 73 de la Carta Magna, para establecer las contribuciones que juzgue adecuadas para dicho sostenimiento.

Bajo este contexto, lo más eficiente para el Estado es establecer un régimen fiscal que permita una contribución mínima del contribuyente al gasto público.

Para lograr una contribución mínima que cumpla con ese fin es preferible diseñar impuestos de base amplia, con tasas impositivas bajas y el mínimo posible de deducciones, ya que estas distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme, sin embargo esto no significa no reconocer las deducciones estrictamente indispensables para la realización del hecho imponible.

En ese sentido, lo más proporcional desde el punto de vista económico es un porcentaje sobre la generación de riqueza lo que hace a la contribución más progresiva (a mayor riqueza más impuesto) y con deducciones ordinarias no excepcionales.

De esta manera, lo más proporcional es un impuesto de tasa baja (es decir porcentaje matemático bajo) con deducciones básicas 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.

En efecto, 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 aquellas que **NO son estrictamente necesarias** para la operación ordinaria de un negocio y comunes a la gran mayoría de los contribuyentes, **SIN EMBARGO, ESTO NO SE CUMPLE A CABALIDAD EN EL IMPUESTO ANALIZADO, TAL COMO SE DEMOSTRARÁ MÁS ADELANTE.**

El impuesto empresarial a tasa única coexistirá con el impuesto sobre la renta, teniendo un doble carácter: como contribución mínima y como impuesto de control, en adición a sus fines extrafiscales ya antes expuestos.

Entonces, tenemos que el impuesto empresarial a tasa única se constituye como una contribución mínima al ser definitiva y al establecer un mínimo a pagar sobre una base gravable más amplia que la del impuesto sobre la renta.

Su efecto como impuesto mínimo implica el subir en forma equilibrada la tasa efectiva de tributación del impuesto sobre la renta que no están pagando los contribuyentes debido a regímenes especiales, planeaciones agresivas o la aplicación no ortodoxa de las disposiciones contenidas en el impuesto sobre la renta.

Asimismo, al ser una contribución mínima y de control tiene como objeto y finalidad garantizar una parte importante del gasto público federal, asegurando aquellas funciones inherentes al Estado, entre otras, las relativas a proporcionar educación, salud y la promoción del desarrollo integral y sustentable de la economía nacional.

3.3.3. IMPUESTO DE CONTROL.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única es una contribución que se establece como instrumento de control del impuesto sobre la renta, ya 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 el Impuesto Empresarial a Tasa Única son acotados y se determinan con base en flujo de efectivo.

De ahí que como impuesto de control es una contribución más eficiente que ayudará a neutralizar las prácticas evasivas y elusivas de los contribuyentes.

Asimismo, el diseño del Impuesto Empresarial a Tasa Única permite eliminar o acotar los distintos regímenes especiales, subsidios o estímulos que existen en la Ley del Impuesto sobre la Renta y que ocasionan en muchas ocasiones tratos discriminatorios e injustificados ya que representan verdaderos beneficios para los contribuyentes que tributan en ellos como son el régimen de consolidación fiscal y el régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, máxime que en muchos casos resulta posible la elusión fiscal bajo prácticas de planeación fiscal agresiva en detrimento del Fisco Federal.

3.3.4. IMPUESTO PROMOTOR DE LA INVERSIÓN Y LA CREACIÓN DE EMPLEOS.

La estructura del impuesto permite la deducción inmediata en su totalidad de las erogaciones relacionadas con el capital de trabajo (activos fijos e inventarios) de los contribuyentes, que no generan un ingreso inmediato gravable, lo que conlleva una liberación de recursos que permitirá destinarlos a la generación de empleos y realización de nuevas inversiones, lo anterior fue plasmado en el Dictamen presentado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la unión, mismo que, en la parte que interesa, a la letra señala:

[...]

Un punto muy importante que se debe señalar, es que 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 creación de empleos, pues su estructura permite la deducción inmediata de ciertas erogaciones, que no generan un ingreso inmediato gravable, lo 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.

[...]

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.”

Como se advierte de la reproducción anterior, un punto importante en el establecimiento de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que lo configura como un impuesto promotor de inversiones y creador de empleos, los es el establecimiento de la deducción inmediata y total de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo e inventarios, pues esto permite a las empresas disponer al instante de esas erogaciones y destinarlas a nuevas inversiones o a la generación de empleos.

Sin embargo, no debe considerarse que todas las erogaciones realizadas por el contribuyente *no implican modificación en el haber patrimonial del causante y que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, pues aquellos gastos realizados por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social en verdad MODIFICAN, DE MANERA NEGATIVA, EL HABER PATRIMONIAL DE LOS CONTRIBUYENTES.*

Efectivamente, se adelanta desde ahora que aquellas erogaciones realizadas por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social no pueden considerarse como una disminución en el flujo de efectivo de que disponen las empresas, apreciándose que, no puede decirse que la empresa a través de dichas erogaciones realice adquisiciones que continúan formando parte de su haber patrimonial como bienes.

En esos términos el patrimonio de las empresas se ve verdaderamente menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social, lo que representa una erogación necesaria, directamente relacionada con la obtención de los ingresos objeto de la ley.

Por ello a través de las erogaciones mencionadas, se altera el haber patrimonial de la empresa de forma negativa lo que lógicamente debe reflejarse cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial y que actualizan el hecho generador del impuesto, dado que conforme a la mecánica del tributo es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención, lo que incluye necesariamente los gastos realizados por los conceptos señalados.

Es en este punto donde a continuación realizaremos el análisis que motiva el presente trabajo, particularmente respecto de la prohibición que establece la ley del impuesto empresarial a tasa única para deducir erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, lo que se llevará a cabo a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, demostrando su contravención.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Antes de entrar de lleno al estudio de la constitucionalidad de la reforma de la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, concretamente por lo que hace a la prohibición establecida en su artículo 5, fracciones I, segundo párrafo, y II, para de deducir las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, conviene hacer unas breves reflexiones con relación a las deducciones en general.

4. 1. DEDUCCIONES.

En principio, se debe tener en cuenta que las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga. Es decir, las deducciones constituyen una **prerrogativa instaurada por el legislador.**

Es conveniente además señalar, que la deducción es una prerrogativa a favor del contribuyente que, para llevarse a cabo, debe cumplir con ciertas formalidades, ya que de lo contrario podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que traería consigo un evidente perjuicio para el Estado, ya que sin el establecimiento de requisitos y formalidades previstos por la ley, se permitiría a los contribuyentes un indebido y exagerado de deducciones lo que se vería reflejado en el pago del impuesto a cubrir

Resulta ilustrante al respecto la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“Octava Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X, Julio de 1992, Página: 382.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA. *Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. **Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto,** entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito comercial, etcétera. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige.”*
(Énfasis agregado)

Como se advierte del criterio judicial recién inserto, para efectos del impuesto sobre la renta, las deducciones constituyen partidas que se prevén en la ley para poder restarse de los ingresos acumulables, y con ello conformar la base gravable sobre la cual se pagará el impuesto; asimismo, se considera que dichas deducciones son partidas

consideradas como conceptos que han intervenido en detrimento de la riqueza que es objeto del impuesto, pues a través de su reconocimiento se conformará de manera proporcional a la capacidad contributiva de los causantes, la base gravable de los tributos.

En ese sentido, cabe señalar que los gastos que se consideren estrictamente indispensables para el logro del objeto social de las empresas, debe ser reconocido como deducción a efecto de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, sin prejuzgar el hecho de que dichas prerrogativas se les limite con los requisitos que el legislador ha considerado necesarios para evitar un mal uso de las deducciones en detrimento del Fisco Federal.

En este orden de ideas, sin la existencia de dichos requisitos para las deducciones permitidas, se corre el riesgo de que los contribuyentes obtengan un beneficio reflejado en la reducción de sus utilidades, exclusivamente para evadir el pago de sus obligaciones fiscales.

Asimismo, resulta importante señalar que cuando se habla de deducciones en el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se alude a aquellos gastos estrictamente indispensables, sin embargo no se definió que debe entenderse por gastos estrictamente indispensables.

Para ello, es de explorado derecho que los gastos estrictamente indispensables son aquellos que se encuentran estrechamente vinculados con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, que el gasto sea necesario para cumplir cabalmente sus actividades como persona moral y que además le reporte un beneficio, a tal grado que, de no realizarlo, esto pueda traer como consecuencia la disminución o incluso la suspensión de las actividades de la empresa.

Lo anterior, ha sido criterio de nuestro H. Poder Judicial de la Federación, tal como se advierte del criterio que se reproduce a continuación:

“Registro No. 173334, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Febrero de 2007, Página: 637, Tesis: 1a. XXX/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los **gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que **el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio**. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que **los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se**

sucedan determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.”
(Énfasis agregado)

En el orden de ideas apuntado, también se han clasificados a las erogaciones a efecto de dilucidar si corresponden a aquellas que deben ser consideradas como deducibles o si, por el contrario, no encuadran en este supuesto.

Así, existen dos tipos de erogaciones:

- i) **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.
- ii) 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.

De esta manera, tenemos que algunas erogaciones deben ser reconocidas como deducibles por el legislador y otras que no lo serán, lo cual será determinado por la necesidad e indispensabilidad de la erogación.

Sirve de apoyo a lo anterior, el criterio judicial de rubro y texto siguientes:

“Registro No. 173332, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Febrero de 2007, Página: 638, Tesis: 1a. XXIX/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

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

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.”

(Énfasis agregado)

Así podemos concluir que en el caso de aquellas erogaciones que resultan estrictamente necesarias e indispensables, deben ser reconocidas por el legislador, a efecto de salvaguardar que se cumpla con el principio de proporcionalidad, pues este tipo de erogaciones lejos están de poder ser autorizadas como deducciones gratuitas que el legislador otorga a favor del contribuyente.

Por el contrario, a efecto de verificar la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen, el Legislador debe reconocer su deducción so pena de incurrir en una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Da contundencia al argumento anterior, el criterio aislado que se reproduce a continuación:

Registro No. 173333, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Febrero de 2007, Página: 638, Tesis: 1a. XXVIII/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues **existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.***

Cabe señalar respecto de los criterios anteriormente reproducidos, que a pesar de haber sido pronunciados en relación a las deducciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, creemos que sus apreciaciones tienen cabida para poder aplicarse al caso de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, puesto que en tratándose de impuestos directos y personales, siempre será necesario la indispensabilidad de las erogaciones para ser reconocidas como deducibles, máxime cuando también es requisito de las deducciones en el Impuesto Empresarial a Tasa Única que sean estrictamente indispensables para la realización de las actividades objeto del impuesto.

En las relatadas consideraciones a efecto de respetar la capacidad contributiva y por ende el principio de proporcionalidad tributaria, el Legislador deberá reconocer como deducibles todos aquellos gastos estrictamente indispensables para la obtención del objeto del impuesto, lo

cual no se surte en tratándose de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tal como se demostrará en el siguiente apartado de este trabajo.

4. 2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA PROHIBICIÓN PARA DEDUCIR EROGACIONES POR CONCEPTO DE SUELDOS, SALARIOS Y DEMÁS PRESTACIONES LABORALES Y DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Como se adelantó anteriormente, se estima que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, específicamente su artículo 5, fracciones I, segundo párrafo, y II, viola el principio de proporcionalidad tributaria al prohibir la deducción de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social.

En efecto, existe una limitante para deducir de los ingresos gravados, las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, lo que resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que con ello no se permite al contribuyente verificar los efectos negativos para la realización del objeto del impuesto.

Para comenzar con nuestro razonamiento, es preciso tener presente lo que el artículo 5, fracciones I, segundo párrafo, y II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece, a saber:

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

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

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

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

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

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

Como se desprende del precepto inserto, para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no resultan deducibles las erogaciones realizadas por los contribuyentes por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social.

Ahora bien, como se ha dicho anteriormente dentro del presente trabajo, la base gravable de cualquier impuesto debe guardar una correspondencia con la capacidad contributiva del sujeto pasivo a efecto de que su causación respete la garantía de proporcionalidad tributaria, es decir, el importe del gravamen, cuyo cálculo descansa en la base gravable, debe reflejar fielmente la magnitud de la materia imponible y por ende la real concreta y actual potencialidad de contribuir al gasto público que tiene el sujeto pasivo del tributo.

Es así, que para respetar tal aptitud es necesario que el legislador grave manifestaciones económicas reales y no ficticias, por lo que le está

exigido no sólo elegir hechos imponibles que consideren índices generales y reales de riqueza, sino también adoptar sistemas de recaudación que permitan verificar correctamente y de manera individual esa capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, **atendiendo a todos los efectos positivos y negativos sufridos por el contribuyente para la realización del objeto del impuesto**, lo que no se surte en el caso del impuesto empresarial a tasa única al no permitir la deducción de las erogaciones realizadas por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social.

Efectivamente, sólo a través de la armonización indicada, la base gravable del impuesto medirá debidamente la potencialidad contributiva que recae sobre el remanente o diferencial demostrativo de riqueza, para que entonces el monto del impuesto a cargo resulte proporcional.

De esta manera, la prohibición de deducir salarios y demás prestaciones que surgen de las relaciones laborales, así como las aportaciones de seguridad social, establecidas en el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, y fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contravienen el principio constitucional de proporcionalidad tributaria en perjuicio de los contribuyentes.

Lo anterior es así, toda vez que, como ya se dijo anteriormente en un apartado especial del presente trabajo, las deducciones se constituyen por aquellos gastos indispensables en que incurren los contribuyentes a efecto de realizar el objeto del impuesto (este concepto de estrictamente indispensable es incluso un requisito para las deducciones en el impuesto empresarial a tasa única), lo que en la especie se traduce en obtener los ingresos que constituyen el objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por ende, la permisión de un gasto estrictamente indispensable resulta ineludible para establecerse en Ley, lo que trató de sortear el legislador al prohibir la deducción de los gastos por concepto de salarios y demás prestaciones que surgen de las relaciones laborales.

Al respecto, no debe perderse de vista que las erogaciones prohibidas como deducción por parte del artículo 5, fracción I, segundo párrafo, y fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se erigen como erogaciones normales, propias, necesarias y reales que efectúa el contribuyente con motivo del desarrollo de las actividades que le producen los ingresos gravados por la ley.

Efectivamente, las remuneraciones que las empresas cubren por recibir servicios personales subordinados, de previsión social y las contribuciones vinculadas con la seguridad social, participan de las características apuntadas, dentro de las cuales destaca las de necesaria e indispensable para la obtención del ingreso objeto del impuesto, por lo cual es obligación del Legislador reconocerla como deducción para con ello respetar el principio de proporcionalidad tributaria, lo anterior sin prejuzgar en que éstas cumplan además con los requisitos al efecto previstos para considerarse como deducibles, pues esto último resulta independiente al reconocimiento obligatorio de su deducción.

Además, se afirma que las erogaciones realizadas por el contribuyente por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, deben ser reconocidas como deducibles para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en virtud de que son imprescindibles para que la empresa esté en aptitud de producir, comercializar y distribuir los bienes y servicios por los cuales se obtienen los ingresos objeto del impuesto.

De esta manera, es completamente innegable que debe autorizarse la deducción de los gastos referidos, pues sólo así la base gravable del impuesto denotará la auténtica capacidad contributiva de los causantes, lo cual no sucede en la especie pues el artículo 5, fracciones I, segundo párrafo, y II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, prohíbe su deducción.

En ese orden de ideas, la prohibición de deducción a que se refiere el artículo citado, se traduce en la medición parcial de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto tornándola ficticia y por ende alejada de cualquier respeto al principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, no debe perderse de vista que la estricta indispensabilidad de las erogaciones realizadas por el contribuyente por concepto de salarios y demás prestaciones de previsión y seguridad social, para lograr la obtención de los ingresos gravados, radica en que a través del trabajo desempeñado por los prestadores de servicios personales subordinados se logran encausar los demás factores de la producción para que la empresa pueda enajenar bienes, otorgar su uso o goce o prestar servicios, lo que se lleva a cabo siempre con el objeto de obtener ingresos los cuales se gravan por el impuesto empresarial a tasa única.

Estos gastos tienen un impacto negativo en la capacidad contributiva de las empresas, ya que sólo al erogarlos estarán en aptitud de obtener los ingresos sujetos a imposición, sin que su erogación se traduzca en uno mero cambio o transformación del activo, de dinero a un bien, pues en este caso la erogación sale por completo del patrimonio del contribuyente aminorándolo.

Además, de no realizar dichas erogaciones obviamente que las empresas no podrían cumplir su objeto social e, incluso, de no realizarlos ello tendría por efecto la disminución, o bien, paralización de sus actividades como personas morales ya que se dejaría de estimular las actividades de las mismas, y como consecuencia de ello que se disminuirían los ingresos en su perjuicio.

En efecto, el precio o contraprestación considerado como ingreso gravado de conformidad con el artículo 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se integra, desde una perspectiva empresarial, en función del beneficio económico que se espera percibir una vez

colmados los costos de aquellos factores que intervinieron en la producción del bien o en la prestación del servicio.

Por ello, hay un ingreso o beneficio que se ve afectado directamente con el Impuesto Empresarial a Tasa Única que muestra capacidad contributiva. Sin embargo, existen costos (dentro de ellos los sueldos, salarios y demás prestaciones laborales) que tienen un impacto negativo en la enajenación del bien, prestación del servicio u otorgamiento de uso o goce del bien y que por tanto tienen que ser recuperados restándose del precio o contraprestación para cuantificar correctamente la aptitud de contribuir al gasto público, mediante la alícuota calculada sobre el diferencial correspondiente.

Cabe señalar, que una empresa debe organizar los factores de la producción con el fin de ofrecer bienes o servicios en el mercado, por ello si la intención del Legislador fue sujetar a imposición los ingresos percibidos por la realización de dichas actividades necesariamente debió reconocer los efectos negativos que se presentaron para la obtención de esos ingresos.

En otras palabras, bajo el enfoque del Legislador fue viable sujetar al pago del impuesto el remanente surgido de los ingresos que sirve para satisfacer totalmente los factores de la producción, de ahí que sea necesario incluir la retribución al factor trabajo, lo cual no sucede en la especie, pues no se permite la deducción de las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social.

Para dar mayor fuerza a esta consideración, es preciso señalar que en la iniciativa de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se observa que el Legislador estimó lo siguiente:

[...]

La contribución empresarial a tasa única propuesta 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. De dicha retribución se permite deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

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.

Formalmente, en lugar de sumar una a una las retribuciones a los factores de la producción, con objeto de que todas ellas queden comprendidas en la base de la contribución empresarial a tasa única, siguiendo principios semejantes a los utilizados en el Sistema de Cuentas Nacionales de México para estimar el valor del ingreso nacional, se computan dichas retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, por un lado, y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otra parte. Así mismo, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico también son deducidos de la base de la citada contribución empresarial.

[...]"

Como puede apreciarse de la porción reproducida de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las retribuciones a los factores de la producción comprenden las remuneraciones totales al factor trabajo, por lo cual es inexplicable que no se haya reconocido como deducción autorizada.

En efecto, no existe justificación jurídica o económica que apoye la exclusión como deducción, a las erogaciones por sueldos salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, por lo que la estructura del impuesto, específicamente la forma de determinar la base

gravable de éste, desobedece el principio de proporcionalidad tributaria ya que el contribuyente no cubrirá el impuesto de acuerdo a su real y efectiva capacidad contributiva tal como se ha explicado anteriormente.

De manera accesoria, también la prohibición aludida desatiende a lo indispensable e incluso obligatorio que resulta para las empresas realizar esas erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones de carácter laboral y de previsión social, a efecto de realizar las actividades por las cuales obtiene los ingresos objeto del gravamen.

No debe olvidarse que los pagos por sueldos, salarios, prestaciones laborales, por previsión social y seguridad social, constituyen obligaciones a cargo de las empresas como patronos de conformidad con el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la Ley Federal del Trabajo y con la Ley del Seguro Social.

Así, los contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única no optan por realizar los gastos mencionados, sino que dan cumplimiento a las obligaciones que les impone la Constitución y las leyes secundarias relativas.

Por ende, lo estrictamente indispensable de las erogaciones de que se habla, deriva de lo necesario y obligatorio que es para las empresas realizarlas a efecto de estar en posibilidad de llevar a cabo las actividades que les producen los ingresos gravados por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de ahí que sea evidente la desproporcionalidad de prohibir su deducción.

Sirven de apoyo para el argumento anterior, aplicados por analogía, los criterios jurisprudenciales que se reproducen a continuación:

“Registro No. 173885, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Noviembre de 2006, Página: 6, Tesis: P./J. 130/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, en virtud de que el numeral 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2003, **obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva.** En efecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que la inconstitucionalidad de la referida norma tributaria deriva del hecho de que el legislador haya vinculado la "generalidad" en la erogación del concepto -y, por ende, la procedencia de su deducción-, sujetándola a que se cumplan ciertos requisitos relativos a la manera en que se formalice la relación laboral, a las condiciones en la que se presta el servicio, o bien, dependiendo del monto correspondiente al salario mínimo general aplicable, así como aludiendo al comparativo que pueda efectuarse entre dos grupos diversos de trabajadores, es decir, atendiendo a elementos ajenos a la capacidad contributiva; de ahí que la desproporcionalidad de la deducción impugnada sea evidente. De igual forma, es desproporcional toda vez que el hecho de que los gastos de previsión social excedan o no de diez veces el salario mínimo general del área geográfica, no es un factor al advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva, propiciándose, por lo mismo, que la tasa sea aplicada sobre una utilidad mayor en aquellos casos en los que los causantes no pudieron hacer la deducción, a diferencia de los que sí pudieron efectuarla, pues en este aspecto el pago respectivo no se encontrará en proporción a la capacidad contributiva, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, el área geográfica -para determinar el salario mínimo- y la sindicalización o no de los trabajadores.”

(Énfasis agregado)

“Registro No. 178337, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Mayo de 2005, Página: 386, Tesis: 1a./J. 47/2005, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN DOS MIL DOS, AL ESTABLECER LA NO DEDUCIBILIDAD DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el citado precepto que no serán deducibles las cantidades que tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que afecta la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, ya que al no comprender en su totalidad la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, no se le permite efectuar una deducción lícita que, dada su naturaleza, resulta necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen. Ello es así en virtud de que el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a contribuir al gasto público de conformidad con una situación económica y fiscal que no necesariamente refleja la capacidad contributiva real del sujeto obligado, toda vez que se le impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos realizados por la empresa por concepto de participación de utilidades a los trabajadores, al igual que los salarios, constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de aquélla, de ahí que se afecte su capacidad económica y, por ende, la contributiva. Lo anterior se robustece si se toma en cuenta que el reparto de utilidades es un sistema obligatorio para el patrón por mandato constitucional y legal, el cual no se vincula necesariamente al aumento en la productividad, sino sólo a la generación de dichas utilidades, por lo que la erogación correspondiente no tiene un propósito adicional a la conservación de los factores de la producción, a saber, el trabajo.”
(Énfasis agregado)

Ahora bien, en concordancia con los motivos que inspiran el trazado legal del impuesto empresarial a tasa única, aparentemente sólo pueden reputarse como deducciones autorizadas, aquellas que inciden en la formación bruta de capital, según vimos así se expuso en la Exposición de Motivos y en los dictámenes legislativos que dieron lugar a la Ley de impuesto Empresarial a Tasa Única.

Los pagos por sueldos, salarios y remuneraciones de previsión y seguridad social, estrictamente no tienden a la formación bruta de capital,

si dicha noción se conceptualiza como la creación del acervo de bienes físicos con los que los contribuyentes llevan a cabo las actividades a que se refiere la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

La consideración anterior, superada por el entorno económico actual donde el capital de las empresas se compone de elementos tangibles e intangibles, carece de eficacia para respaldar la no deducibilidad de los conceptos en estudio, por tres motivos que contundentemente la contradicen:

- i) Porque mediante el trabajo se conforma el capital humano que, respecto de muchos sujetos pasivos del tributo, representa el factor principal de la producción que les posibilita ejecutar las operaciones que les reportan ingresos de ahí que la retribución de este factor deba deducirse de los ingresos, aunque no involucre la adquisición de capital físico.
- ii) Porque aquellas empresas obligadas a pagar el impuesto, cuyo factor primordial a explotar sea el capital físico o tangible, requieren contratar servicios personales subordinados para ello; luego, tienen que recompensar tales servicios para así lograr los ingresos.
- iii) Porque en el propio artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se advierten deducciones autorizadas que no repercuten en la formación bruta de capital; por ejemplo, las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, los premios y los donativos, sólo por especificar algunas.

En ese sentido y en atención al objeto gravado por el Impuesto Empresarial a Tasa Única, es inconstitucional, por violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, que se prohíba la deducción de las prestaciones y aportaciones de tipo laboral, de previsión y seguridad social, a cargo de las empresas.

La cuestión es simple, los bienes de una empresa por sí solos no producen sino que para tal efecto se requiere el trabajo o capital humano, es decir, organizar todos los factores de la producción con un fin determinado.

Ello confirma que el impuesto empresarial a tasa única debe determinarse sobre el remanente o diferencial proveniente de los ingresos, una vez satisfechos totalmente los factores de la producción, incluido desde luego el factor trabajo. Tan es así, que pueden deducirse partidas que estrictamente no se encaminan a la formación bruta de capital.

Por lo tanto, e incluso situados en la motivación que llevó al legislador a crear el impuesto empresarial a tasa única, es contrario a la constitución que se prohíba deducir la retribución al factor trabajo, no obstante que de manera falaz se afirme que exclusivamente son susceptibles de deducir las partidas tendientes a la formación de capital tangible.

Tan imprescindible es el reconocimiento de esta deducción a fin de que la base gravable se ajuste a la verdadera capacidad contributiva, como lo exige el principio de proporcionalidad tributaria, que no se subsana su prohibición de deducción por el simple hecho de que se permita la deducción de otros conceptos necesarios y relacionados con la generación del ingreso, como es el caso de los gastos para adquirir bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, que sean utilizados para dar lugar a los ingresos gravados, o bien, los gastos 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, puesto que atendiendo a las finalidades de estas erogaciones lógicamente debieron incluirse las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones y aportaciones de seguridad social.

Esto es, los gastos relacionados con la operación cotidiana de una empresa, así como los concernientes a las prestaciones laborales, son igualmente indispensables para conseguir los ingresos gravados por impuesto empresarial a tasa única, de modo que ambos tienen que ser reconocidos como deducciones para con ello respetar el principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

Así también, es preciso señalar que la violación al principio de proporcionalidad tributaria a que se ha hecho referencia no que da subsanada por el hecho de que se haya establecido el crédito fiscal a que se refieren los artículos 8, segundo y penúltimo párrafos, y 10, tercero y penúltimo párrafos, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Lo anterior, en virtud de que la existencia del crédito fiscal aludido si bien es verdad se estableció en materia de sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social, también es verdad que esto resulta ineficaz para justificar la violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues no debe pasarse por alto que se están desconociendo erogaciones estrictamente indispensables dentro de la base gravable del impuesto.

Además, ni jurídica ni económicamente dicho crédito compensa el impacto negativo que se deduce de la prohibición de deducir salarios y prestaciones laborales, de previsión social y aportaciones de seguridad social, por dos razones fundamentales, que son:

- i) En la configuración legal del crédito no quedan incluidas todas las remuneraciones al trabajo personal subordinado que inciden en la generación de los ingresos gravados, pues los artículos 8 y 10, en sus respectivos penúltimo párrafo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sólo incluyen a los ingresos gravados para el trabajador

dejando fuera a los exentos, mismos que para la empresa igualmente representan un gasto.

- ii) El crédito fiscal de mérito no puede aplicarse inmediatamente contra el impuesto empresarial a tasa única, ya que este crédito sólo converge en la fijación líquida del impuesto, es decir, no se incluye para determinar la base gravable sino como un efecto posterior sobre la cantidad determinada a cargo del contribuyente.

Por último, debe destacarse que la violación que se ha advertido tampoco queda salvada por el hecho de que se estime que el ingreso gravado por el impuesto empresarial a tasa única se lleve a cabo en flujo de efectivo, pues independientemente de que se grave al contribuyente hasta que obtenga las contraprestaciones por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley de la materia, lo cierto es que no se están considerando efectos negativos del patrimonio para la generación del ingreso gravado.

Por ello, para poder cumplir cabalmente con el principio de proporcionalidad resulta necesario que al contribuyente del impuesto le sea reconocida la deducción de las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones y aportaciones de seguridad social, pues tales conceptos se relacionan inmediatamente con las cantidades obtenidas como ingresos gravados al resultar necesarias e indispensables para su generación.

Con base en lo hasta aquí expuesto, resulta evidente la severa violación de garantías en contra de los contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no permitirles la deducción de aquellas erogaciones realizadas por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, pues en los términos apuntados, la base gravable del impuesto no mide fielmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto al no incluir todos aquellos

efectos negativos que resultan necesarios para la generación de los ingresos objeto del impuesto.

En esas circunstancias, es imperante que a efecto de respetar el mandato constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, debe reconocerse como deducción a las erogaciones realizadas por los contribuyentes por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

4. 3. PROPUESTA.

A efecto de respetar la capacidad contributiva de los contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única y por ende el principio de proporcionalidad tributaria, el legislador deberá permitir como conceptos deducibles para efecto del impuesto analizado, aquellas erogaciones realizadas por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social.

Para cumplir con lo anterior, basta con reformar la prohibición expresa prevista por el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, y fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, para quedar como sigue:

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

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

(Segundo párrafo derogado).

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 y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

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

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.”

En congruencia con lo anterior y con la finalidad de que los contribuyentes no realicen una doble disminución de éstos conceptos, igualmente deberá reformarse los artículos 8, párrafos penúltimo y último, y 10, párrafos penúltimo y último, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que permiten el acreditamiento del crédito por salarios, para quedar como sigue:

“Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente

pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.

El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

También se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única.

En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de esta Ley correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1.

Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio.”

Artículo 10. *Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.*

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de

efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

Contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única calculado en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a esta Ley.

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas 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 en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.”

Con las modificaciones anteriores a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se permitirá a los contribuyentes contemplar como deducción las erogaciones realizadas por concepto de sueldos, salarios y demás prestaciones laborales y de previsión social, salvaguardando con ello el principio de proporcionalidad tributaria, ya que de esta manera la base gravable del impuesto reflejará estos conceptos negativos del patrimonio de los causantes, que dicho sea de más, son gastos estrictamente indispensables para generar los ingresos objeto del impuesto.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Las contribuciones quedan comprendidas en el Código Fiscal de la Federación como: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

SEGUNDA.- Admitimos al impuesto como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o poder de imperio el cual deberá establecerse por el estado respetando los principios constitucionales en materia fiscal (legalidad, proporcionalidad, equidad y destino del gasto público).

TERCERA.- Los componentes o elementos esenciales de las contribuciones son: sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

CUARTA.- Los elementos esenciales del Impuesto Empresarial a Tasa Única son:

- **Sujetos:**
 - Activo: El Estado.
 - Pasivo: Las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que se ubiquen el supuesto de causación previsto por la ley.
- **Objeto:** Los ingresos percibidos por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes).
- **Base:** El total de los ingresos gravables obtenidos en efectivo, en bienes o en servicios obtenido por el contribuyente por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, menos las deducciones autorizadas por la Ley.

- Tasa o tarifa: La tasa del 16.5%, 17% y 17.5% en 2008, 2009 y partir del 2010, respectivamente.
- Época de pago: Existe obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio y la obligación de enterar anualmente el impuesto, los cuales se llevarán a cabo en los mismos términos que para efectos del impuesto sobre la renta.

QUINTA.- Entendemos la legalidad como aquello que pertenece a la ley y es conforme en a ella; el principio de legalidad tributaria se refiere a que las contribuciones y sus elementos deben necesariamente establecerse en las leyes fiscales con el fin de que el contribuyente tenga siempre seguridad, claridad y certeza en la forma en que habrá de cumplir con su obligación de contribuir para los gastos públicos.

SEXTA.- Debe considerarse como gasto público, aquel que está determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación cuyo su destino es la realización los fines públicos del Estado, a través de erogaciones realizadas por la Federación de manera directa o indirecta por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

SÉPTIMA.- El principio de Proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, la cual debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto represente un sacrificio en proporción a los ingresos obtenidos.

OCTAVA.- La capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para contribuir al gasto público. Para respetar esa aptitud necesariamente se deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que exige no sólo elegir hechos imponibles que consideren esos índices de riqueza reales,

sino también adoptar sistemas de recaudación que permitan verificar correctamente a esa capacidad contributiva individual.

NOVENA.- La base gravable es el elemento esencial del impuesto que está encaminado a lograr la justicia tributaria, dado que su destino será medir la realización del hecho imponible, ello como etapa indispensable para que el monto de la contribución se adecue a la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo en cada gravamen.

Lo anterior en virtud de que los elementos que integran la base gravable, son de dos tipos: componentes positivos –lo que se incluye-, y los componentes negativos -lo que no se incluye o se excluye-, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, cómputo de partidas negativas de otros ejercicios, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales.

En suma, la base gravable debe integrarse, por respeto a la capacidad contributiva del contribuyente, por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo. De lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo.

De conformidad con lo anterior, la base gravable del impuesto deberá integrarse, por razones técnicas y, por ende, de respeto a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen, por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo.

DÉCIMA.- La equidad radica en “dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”; este principio tributario constitucional postula un trato igual ante la ley para todos los sujetos que se encuentran en la misma

situación jurídica y asimismo que se de un trato desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas, obligando además a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

DÉCIMA PRIMERA.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única desde su concepción hasta su aprobación y publicación, **tuvo** como ejes centrales: (i) La simplificación de las contribuciones, (ii) La flexibilidad del sistema impositivo, (iii) La transparencia, (iv) La equidad y proporcionalidad del sistema tributario, y (v) La competitividad.

DÉCIMO SEGUNDA.- México tiene una recaudación muy baja que apenas alcanza el 10% del Producto Interno Bruto comparándolo con otros países. Asimismo, que nuestro país ha dependido en forma importante de los ingresos petroleros que han soportado parte del gasto público y que a largo plazo ya no es factible que los ingresos petroleros sean utilizados como instrumento para sufragar el gasto público. Igualmente que los niveles de evasión y elusión fiscales han sido alarmantes, por lo que se requiere establecer medidas que inhiban estas prácticas. Y por último, que los regímenes especiales o diferenciados previstos en las leyes han constituido un gasto fiscal importante que alcanza el 5.4% del PIB y han originado inequidad en su aplicación, amén de las complejidades.

DÉCIMA TERCERA.- El establecimiento del Impuesto Empresarial a Tasa Única persigue finalidades extrafiscales, como lo es que con los recursos que se recauden se comience a disminuir la dependencia que el Estado Mexicano tiene respecto de los ingresos petroleros y de esa forma contribuir al desarrollo sostenido del país, así como servir como medio de control en la recaudación del impuesto sobre la renta y desalentar las prácticas de elusión y evasión fiscal al eliminar regímenes fiscales específicos y por ende no prever sistemas complejos de tributación como en el caso del impuesto sobre la renta.

DÉCIMA CUARTA.- El Impuesto Empresarial a Tasa Única representa una contribución mínima para el contribuyente, que el Estado Mexicano requiere para el sostenimiento del gasto público, esto al ser definitiva y al establecer un mínimo a pagar sobre una base gravable más amplia que la del impuesto sobre la renta. Así, al ser una contribución mínima y de control tiene como objeto y finalidad garantizar una parte importante del gasto público federal, asegurando aquellas funciones inherentes al Estado.

DÉCIMA QUINTA.- El diseño del Impuesto Empresarial a Tasa Única permite eliminar o acotar los distintos regímenes especiales, subsidios o estímulos que existen en la Ley del Impuesto sobre la Renta y que ocasionan tratos discriminatorios e injustificados ya que representan verdaderos beneficios para los contribuyentes que tributan en ellos como son el régimen de consolidación fiscal y el régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, máxime que en muchos casos resulta posible la elusión fiscal bajo prácticas de planeación fiscal agresiva en detrimento del Fisco Federal.

DÉCIMA SEXTA.- La estructura del impuesto permite la deducción inmediata en su totalidad de las erogaciones relacionadas con el capital de trabajo (activos fijos e inventarios) que lo configura como un impuesto promotor de inversiones y creador de empleos, al establecer la deducción inmediata y total de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo e inventarios, pues esto permite a las empresas disponer al instante de esas erogaciones y destinarlas a nuevas inversiones o a la generación de empleos.

Sin embargo, no debe considerarse que todas las erogaciones realizadas por el contribuyente no implican modificación en el haber patrimonial del causante y que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, pues esto sólo sucede respecto de erogaciones destinadas a inversiones y no así respecto de erogaciones a efecto de satisfacer el trabajo

personal subordinado, **pues los gastos realizados por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social en verdad MODIFICAN, DE MANERA NEGATIVA, EL HABER PATRIMONIAL DE LOS CONTRIBUYENTES, al salir definitivamente del haber patrimonial del contribuyente.**

DÉCIMA SÉPTIMA.- *Aparentemente* la deducción y el acreditamiento tienen la misma finalidad, consistente en atemperar la carga tributaria del contribuyente, disminuyendo el pago que le correspondería por concepto del impuesto de que se trate.

Sin embargo, la figura de la deducción como la del acreditamiento tienen efectos fiscales diferentes en razón del momento en el que actúan dentro de la mecánica del tributo.

Así, mientras la deducción, siempre que se refiera a una de las llamadas estrictamente indispensables, se presenta y permite establecer la base gravable para que ésta refleje la verdadera capacidad contributiva, el acreditamiento se presenta en una fase posterior a la configuración de la base gravable representando un mecanismo de mera disminución en el pago del impuesto, es decir, se presenta una vez superada la fase que permite reflejar la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

DÉCIMA OCTAVA.- Todas las finalidades extrafiscales y bondades del Impuesto Empresarial a Tasa Única sufren un vicio que ocasiona su inconstitucionalidad, tal vicio se traduce en la imposibilidad del contribuyente para deducir de los ingresos gravados aquellas erogaciones realizadas por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social.

Lo anterior en virtud de que este tipo de erogaciones son de aquellas llamadas indispensables y por tal motivo es obligación del legislador reconocer dentro de la mecánica de causación del impuesto, los

mecanismos (deducción) que permitan su disminución de la base gravable del impuesto, con el fin de atender a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen, situación que no se presenta en el caso del Impuesto Empresarial a Tasa Única al prohibir la deducción de aquellas erogaciones realizadas por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social, violando el principio de proporcionalidad tributaria.

DÉCIMA NOVENA.- La implementación de un mecanismo para disminuir el pago del impuesto, como lo es el acreditamiento, NO puede considerarse como salvaguarda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto empresarial a tasa única, ello porque tal acreditamiento acontece en una fase diversa a la configuración de la base gravable, siendo que este último elemento esencial del tributo (base gravable) demuestra en sentido estricto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El hecho de que se permita al contribuyente la disminución de las erogaciones por concepto de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad social, mediante el sistema de acreditamiento a través de un crédito por concepto de salarios, no subsana el vicio de inconstitucionalidad, ya que tal mecanismo opera una vez determinado el impuesto a cargo del contribuyente, es decir, una vez que se ha advertido la capacidad contributiva del contribuyente a través de la configuración de la base gravable.

Máxime que el crédito por salarios únicamente como deducibles las erogaciones realizadas por las empresas que sean considerados como ingresos gravables para el trabajador dejando de lado sus ingresos exentos a pesar de que éstos también son erogados por las empresas.

VIGÉSIMA.- Ante la violación al principio de proporcionalidad tributaria que se advierte en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, se estima

necesario que sea reformado el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, y fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, con la finalidad de salvaguardar el principio de proporcionalidad tributaria.

En congruencia con lo anterior y con la finalidad de que los contribuyentes no realicen una doble disminución de erogaciones realizadas por concepto de contraprestaciones de índole laboral, de previsión social y aportaciones de seguridad social, igualmente deberán reformarse los artículos 8, párrafos penúltimo y último, y 10, párrafos penúltimo y último, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que permiten el acreditamiento del crédito por salarios.

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS

1. Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
2. De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigésima quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2003.
3. Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho tributario mexicano, 4ª edición, Trillas, México 1999.
4. Pérez Ayala, José Luís y González García, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Editorial Edersa, Madrid 1991.
5. Giuliani Fonrouge Derecho Financiero, Tercera Edición, Editorial Desalma, Argentina, 1982.
6. Rodríguez Lobato, Raúl. Los impuestos, Editorial Porrúa, México 1998.
7. Cfr. Mendez Galeana, Jorge. Introducción al Derecho Financiero, Primera edición, Editorial Trillas, México, 2003.
8. Manotau Margain Derecho Financiero, Quinta Edición, Editorial Depalma, Argentina, 1985.
9. Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México D. F., 1992.
10. Betancourt Partida, Enrique, El ABC de los impuestos en México, Thomson, México 2004.
11. García López-Guerrero, Luis, Derechos de los contribuyentes Cámara de diputados, LVIII legislatura, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1ª. Reimpresión, México DF.
12. Delgadillo, Luis Humberto, Principios de las contribuciones, Editorial Limusa, Noriega Editores México. España. Colombia, 1ª Reimpresión de la 4ª edición México 2003.
13. Rodríguez, Héctor Constantino. *“Adecuación de la Estructura del Sistema Tributario al Principio de Capacidad Contributiva”*, en *“La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamentos de la Tributación”*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

14. CALVO ORTEGA, Rafael. *“Derecho Tributario. Parte General.”*, sexta edición, Madrid, Civitas, 2002.
15. PÉREZ DE AYALA, José Luís y Eusebio GONZÁLEZ. *“Derecho Tributario I”*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994.
16. JARACH, Dino. *“El Hecho Imponible”*, tercera edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984.
17. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *“Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán ”*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
18. VELARDE ARAMAYO, María Silvia. *“Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario”*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
19. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *“El principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica”*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 60.
20. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *“El Concepto de base Imponible”*, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, número 43.
21. Bejarano Sánchez, Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Harla, México 1980.
22. Reynoso Ángeles, María Eugenia, Régimen Jurídico Municipal Editorial Porrúa, UNAM, México 2003.
23. Mabarak Cerecedo, Doricela Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw-Hill/Interamericana editores, México, D. F. 1995.
24. Martínez Alfaro, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1999.
25. Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario, Segunda edición, Primera reimpresión, Editorial Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1999.
26. Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho Fiscal”, Editorial Oxford, Segunda Edición, México 1999.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley del Impuesto al Activo vigente 2006.

3. Ley del Impuesto al Activo vigente 2007.
4. Código Fiscal de la Federación.

JURISPRUDENCIA

1. CD-ROM Jurisprudencia y Tesis Aisladas IUS 2006, Junio 1917-Junio 2006.

DICCIONARIOS

1. Diccionario Sinónimos: Español (España –alfab. internacional), Microsoft Office.
2. Biblioteca de Consulta Microsoft ® Encarta ® 2005. © 1993-2004 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.
3. Sinónimos: Español (España –alfab. internacional), Microsoft Office.
4. Diccionario de la lengua Española, Vigésima Segunda Edición., <http://www.elcastellano.Org/diccio.html>.
5. Diccionario General de sinónimos y antónimos de la Lengua Española Spes Editorial SL, 1999.