



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS

PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA
JUAN CERVANTES MARTÍNEZ

DIRECTOR DE TESIS
DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia Mich., FEBRERO 2011



DIVISIÓN DE ESTUDIOS
DE POSGRADO
DE LA
FACULTAD DE
CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS

	Página
Relación de tablas	1
Siglas y abreviaturas	2
Resumen	3
Introducción.....	4

Capítulo 1

Proyecto de investigación

1.1. Diseño de la investigación	6
1.2. Problemática.....	8
1.2.1. Situación problemática.....	8
1.2.2. Planteamiento del problema.....	8
1.3. Delimitación del problema.....	8
1.3.1. Límite temporal.....	9
1.3.2. Limite espacial	9
1.4. Justificación.....	9
1.5. Hipótesis.....	9
1.6. Objetivos	9
1.6.1. Objetivo general	10
1.6.2. Objetivos específicos	10
1.7. Preguntas de investigación.....	10
1.8. Metodología	12
1.9. Estructuración de los capítulos.....	12
1.10. Marco teórico	13
1.10.1. La actividad financiera del Estado	13
1.10.1.1.Las Finanzas Públicas.....	13
1.10.1.2.El Derecho Administrativo	14
1.10.1.3.El Derecho Financiero	15
1.10.1.4.El Derecho Fiscal.....	15
1.10.2. La Hacienda Pública	18
1.10.3. El Fisco	18
1.10.3.1.Materia fiscal	19
1.10.4. Fuentes del Derecho Fiscal	20

1.10.4.1.La ley	21
1.10.4.2.La jurisprudencia	21
1.10.4.3.La costumbre	23

Capítulo 2

Los impuestos

2.1. Antecedentes históricos.....	25
2.1.1. En Europa.....	26
2.1.2. En México.....	27
2.2. Definición del impuesto	28
2.3. Elementos del impuesto	31
2.3.1. Elementos cualitativos	32
2.3.1.1. El objeto.....	32
2.3.1.1.1. Hecho imponible	32
2.3.1.1.2. Hecho generador.....	33
2.3.1.2. El sujeto	34
2.3.1.2.1. Clasificación de los sujetos	35
2.3.2. Elementos cuantitativos	36
2.4. Diversas teorías sobre el impuesto.....	36
2.5. Clasificación de los impuestos.....	37
2.5.1. Directos e indirectos	38
2.5.2. Reales y personales	39
2.5.3. Específicos y ad valorem	39
2.5.4. Generales y especiales	39
2.5.5. Con fines fiscales y con fines extrafiscales.....	39
2.5.6. Alcabalatorios	39

Capítulo 3

Principios tributarios

3.1. Principios doctrinarios	41
3.1.1. Principios de Adam Smith	42
3.1.1.1. Principio de justicia	42
3.1.1.1.1. Generalidad	43
3.1.1.1.2. Uniformidad	43
3.1.1.2. Principio de certidumbre	43
3.1.1.3. Principio de comodidad.....	44
3.1.1.4. Principio de economía	44
3.2. Principios constitucionales.....	46
3.2.1. Artículo 31, fracción IV constitucional.....	46
3.2.1.1. Principio de obligatoriedad.....	47
3.2.1.2. Principio de generalidad	47
3.2.1.3. Principio de vinculación con el gasto público	49
3.2.1.4. Principio de proporcionalidad y equidad.....	50

3.2.1.5. Principio de legalidad	54
---------------------------------------	----

Capítulo 4

Principio de legalidad

4.1. Sistema tributario mexicano.....	55
4.1.1. Historia del precepto constitucional tributario.....	58
4.2. La Constitución Política Federal	60
4.2.1. Principio constitucional	61
4.3. La ley.....	62
4.3.1. Sentido formal.....	62
4.3.2. Sentido material	62
4.4. Principio de legalidad.....	63
4.4.1. Principio de supremacía de la ley	63
4.4.2. Principio de reserva de ley	66
4.4.2.1. Reserva de ley absoluta	69
4.4.2.2. Reserva de ley relativa.....	69

Capítulo 5

Análisis jurídico de las tarifas en relación al principio de legalidad

5.1. Elementos que cuantifican la obligación tributaria	71
5.1.1. La base	72
5.1.2. La tasa o tarifa.....	72
5.2. La determinación de la obligación tributaria	74
5.2.1. El método o procedimiento	74
5.3. La ilegalidad de la tarifas aplicables al Título IV de LISR.....	76

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones.....	84
Recomendaciones	88

Bibliografía.....	90
-------------------	----

Relación de tablas

	Página
– Tabla N° 1. Cuadro de congruencia metodológica.....	11
– Tabla N° 2. Tarifa artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	77
– Tabla N° 3. Tarifa artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	78
– Tabla N° 4. Tarifa artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	81
– Tabla N° 5. Cálculo para determinar el Impuesto sobre la Renta	82

Siglas y abreviaturas

Siglas

– CCF	Código Civil Federal
– CFF	Código Fiscal de la Federación
– CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
– ISR	Impuesto sobre la Renta
– LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
– SAT	Servicio de Administración Tributaria
– SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
– SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
– SJF	Semanario Judicial de la Federación

Abreviaturas

– Art.	Artículo
– Autoridad Fiscal	Servicio de Administración Tributaria SAT
– Constitución	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
– Hacienda	Secretaría de Hacienda y Crédito Público SHCP
– Impuesto	Impuesto sobre la Renta
– Pág.	Página
– Suprema Corte	Suprema Corte de Justicia de la Nación

Resumen

Toda contribución, para que tenga validez constitucional, debe respetar los principios rectores establecidos en la Ley Suprema –Constitución Política Federal– dicho en otras palabras las leyes que emanen de ella deben sujetarse a lo proveído por la Constitución, en especial a lo establecido en el Artículo 31, fracción IV Constitucional, que establece...*la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos **de la manera que dispongan las leyes***, enmarcándose así, el principio de legalidad, que debe ser respetado por el sistema tributario mexicano.

El sistema tributario que rige en México, aun cuando reconoce el principio de legalidad como eje de las contribuciones, carece doctrinal y jurisprudencialmente de contenido dando como resultado la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes y la creación de institutos tributarios al margen de los criterios de legalidad y justicia.

La falta de conocimiento y valoración de este principio ha ocasionado que algunos tributos carezcan de legalidad, es decir la máxima del principio de legalidad –que la doctrina lo ha desarrollado para su estudio, en el principio de reserva de ley– señala que sólo el legislador –a través del proceso legislativo– es el facultado por la Constitución para establecer las contribuciones, además de tener la obligación de configurar todos los elementos esenciales que permitan determinar la obligación tributaria de forma cierta y segura.

Este tipo de tributos carentes de legalidad se aprecia en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, el cual establece que a través de tarifas las personas físicas determinaran dicho Impuesto. Las tarifas aplicables al Título IV de la ley en comento, no se apegan al principio de legalidad, ya que sólo mencionan las tarifas –aspecto objetivo de dicho principio– **ignorando describir la forma en que las personas físicas deben aplicar dichas tarifas** –aspecto subjetivo– Hecho que, además de ser muy desafortunado, reviste de ilegitimidad constitucional a estas figuras tributarias.

Introducción

¿Es legal la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

El Estado mexicano para la realización de sus atribuciones y la satisfacción de las necesidades colectivas, requiere obtener los recursos económicos necesarios para ello, por tal razón el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal, establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes.

El citado artículo contempla los llamados principios tributarios que son, a saber los de: obligatoriedad; generalidad; vinculación con el gasto público; proporcionalidad y equidad; y legalidad. Es decir, las contribuciones impuestas por el Estado deben ser producto de un acto formal y materialmente legislativo, es decir por una ley, esto es así, para brindarle plena seguridad jurídica a los mexicanos y guardar el estado de derecho enmarcado por la Constitución, además cuya finalidad debe ser la de sufragar el gasto público del Estado.

Las contribuciones deben sujetarse en su formación primigenia al principio de legalidad –en cuanto a su esfera normativa– es decir, en el momento en que se confecciona una contribución se debe respetar la consigna de que sólo el legislador puede configurar el impuesto y sus elementos esenciales que sirven de base para determinar la obligación tributaria.

Por consiguiente, el principio de legalidad funge como garante de la seguridad jurídica de los gobernados y limita el accionar del Estado, al dictar que sólo a través de una ley se pueden establecer las contribuciones. En este sentido, se cumple con el célebre aforismo *nullum tributum sine lege* que señala la consigna de que no hay tributo sin ley que lo establezca.

Sin embargo, existen ordenamientos jurídicos que no cumplen con este principio de legalidad, como es el caso de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicables al régimen tributario de las personas físicas, las cuales no se

apegan al principio citado, en virtud de que al momento de aplicarlas a la base imponible, no existe ordenamiento legal alguno que dicte el procedimiento para su aplicación, ocasionando con esto, incertidumbre e inseguridad jurídica en el contribuyente.

Pues bien, por lo anterior comentado se considera necesario realizar una investigación propositiva que tenga por objeto conocer el tema a fondo y hacer un análisis del mismo, para luego establecer una crítica respecto al problema y poder proponer soluciones en pro de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Para poder cumplir con el objetivo anterior, el presente trabajo consta de 6 Capítulos, ordenados para su estudio de lo general a lo específico.

El 1º Capítulo intitulado proyecto de investigación, comprende la estructura metodológica que ha de seguirse en el presente trabajo, así como los aspectos teóricos más importantes, con el objeto de conocer las pautas y directrices del mencionado proyecto.

El 2º Capítulo –de los impuestos– aborda de manera breve los antecedentes históricos de los impuestos; así como su definición y sus elementos; además de las principales teorías y clasificaciones, esto con el propósito, de tener un concepto general de la razón de ser de los mismos.

El 3º Capítulo –de los principios tributarios– contempla la explicación de los principios tributarios, tanto los doctrinarios de Adam Smith; como los constitucionales consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

El 4º Capítulo –del principio de legalidad– comprende el estudio analítico del principio de legalidad enmarcado en el citado artículo, con el objeto de conocer su contenido y alcance del mismo, en la configuración de las contribuciones.

El 5º Capítulo –del análisis jurídico de las tarifas en relación al principio de legalidad– aborda el análisis jurídico en relación a la vulneración del principio de legalidad, que conlleva la aplicación de estas tarifas.

Por último, el apartado de las conclusiones y recomendaciones que contiene: las conclusiones respecto a lo investigado, así como las propuestas que se consideran necesarias para solucionar el problema.

Así pues, sirva el presente trabajo propuesto, para demostrar que las tarifas contenidas en el Título IV de la mencionada ley, no se apegan al principio de legalidad, lo cual las reviste de ilegitimidad constitucional ya que constituye una violación flagrante a la esfera jurídica de los contribuyentes.

Capítulo 1. Proyecto de investigación

1.1. Diseño de la investigación	1.10. Marco teórico
1.2. Problemática	1.10.1. La actividad financiera del Estado
1.2.1. Situación problemática	1.10.1.1. Las Finanzas Públicas
1.2.2. Planteamiento del problema	1.10.1.2. El Derecho Administrativo
1.3. Delimitación del problema	1.10.1.3. El Derecho Financiero
1.3.1. Límite temporal	1.10.1.4. El Derecho Fiscal
1.3.2. Límite espacial	1.10.2. La Hacienda Pública
1.4. Justificación	1.10.3. El Fisco
1.5. Hipótesis	1.10.3.1. Materia fiscal
1.6. Objetivos	1.10.4. Fuentes del Derecho Fiscal
1.6.1. Objetivo general	1.10.4.1. La ley
1.6.2. Objetivos específicos	1.10.4.2. La jurisprudencia
1.7. Preguntas de investigación	1.10.4.3. La costumbre
1.8. Metodología	
1.9. Estructura de los capítulos	

1.1. Diseño de la investigación

Contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es un imperativo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Federal.

Tal mandamiento no tiene objeción, puesto que es la propia Constitución quien así lo establece, empero esta disposición ha sido constantemente quebrantada por disposiciones jurídico tributarias impuestas por el Estado, transgrediendo la esfera jurídica del gobernado.

Una de estas disposiciones es la aplicación de las tarifas¹ contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta,² ya que no establece procedimiento alguno para su

¹ Las tarifas son listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría –CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Tercera Edición; Editorial Oxford; México; 2007; pág. 721

aplicación, vulnerando así, el principio de legalidad, el cual asevera que la carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en un acto formal y materialmente legislativo, es decir en una ley, así como sus elementos esenciales del impuesto, y máxime que a través de éstos se cuantifica el impuesto que habrá de sufragar el gobernado para el gasto público.

De tal modo se puede asegurar que los impuestos que no tengan un claro apoyo legal y que su cuantificación sea imprevisible, deben considerarse absolutamente proscritos del régimen constitucional, y por lo tanto se estará en presencia de una norma inconstitucional.

El tema de la presente investigación tiene su génesis en la práctica profesional fiscal –La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad– surge a raíz de la problemática que se enfrenta el gobernado al hacer frente a la obligación tributaria,³ pues el hecho de analizar las tarifas y pretender realizar su aplicación, se encuentra con la problemática de que el legislador no incluyó procedimiento alguno para la aplicación éstas, ocasionando incertidumbre e inseguridad jurídica al gobernado.

Así pues, para abordar el tema planteado, se establecerá como punto de partida algunas nociones realizadas por la doctrina referente a la obligación jurídica tributaria; posteriormente se hará un análisis del estudio y significado de los principios tributarios constitucionales contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal, y muy en especial al principio de legalidad; para finalmente poder dilucidar en torno a la ilegalidad configurada en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A lo largo de la historia, la doctrina a través de sus representantes más notables, ha insistido una y otra vez que la imposición de los tributos que genera el Estado, debe ser respetando los principios constitucionales –proporcionalidad, equidad y legalidad– que rigen una imposición justa, para que el gobernado pueda conocer en todo momento la forma cierta de contribuir para el gasto público, a través de un marco legal respectivo.

Sirva pues el presente trabajo, para desarrollar de manera exhausta el tema central antes mencionado; demostrar fehacientemente con argumentos sólidos que las conclusiones generadas han sido sustentadas; y poder así, brindar plena certeza y confiabilidad en los resultados obtenidos.

² El Impuesto sobre la Renta es un ordenamiento sumamente complejo y detallado que regula el principal ingreso tributario del Fisco Federal mexicano –ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decimo Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005; pág.22

³ Obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria. –MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Decima Segunda Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1996; pág. 246

Con base en la problemática detectada y en función a la misma, se han establecido los siguientes enunciados en relación al objeto de estudio de este trabajo, los cuales son:

- Diseño de la investigación
- Problemática
- Delimitación del problema
- Justificación
- Hipótesis
- Objetivos
- Preguntas de investigación
- Metodología
- Estructura de los capítulos, y
- Marco teórico

1.2. Problemática

En toda investigación resulta importante el adecuado planteamiento del problema, máxime si éste ha de servir de guía en todo momento y durante el transcurso de la investigación.

1.2.1. Situación problemática

En el sistema jurídico tributario mexicano, existen normas que no se apegan a los principios consagrados en la Constitución Política Federal, en especial al principio de legalidad establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional. Entre dichas disposiciones se encuentra la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La obligación de contribuir para el gasto público es un imperativo constitucional, por lo que esta disposición debe ser enmarcada por el Estado respetando los principios rectores de la misma –proporcionalidad, equidad y legalidad– esto es, para que el gobernado conozca en todo momento la forma cierta de contribuir y así evitar a toda costa la arbitrariedad y la imprevisibilidad en las cargas tributarias.

1.2.2. Planteamiento del problema

De modo tal que el planteamiento enfático de esta investigación, es demostrar que:

- La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad.

1.3. Delimitación del problema

La delimitación del problema, es la depuración del tema a investigar, es decir saber cuál es el contexto central, en dónde está ubicado y en dónde se habrá de desarrollar el tema de investigación.

1.3.1. Límite temporal

El límite temporal representa la vigencia de una ley fiscal, de manera tal que esta investigación tendrá su campo de estudio en el marco legislativo vigente, específicamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de Enero del 2002, aplicable al ejercicio fiscal y a la declaración anual del 2011.

1.3.2. Límite espacial

El límite espacial refiere el territorio sobre el cual va a tener la aplicación una ley fiscal, ya sea federal, estatal o municipal, de ahí que este trabajo se enfocará a la materia fiscal federal, concretamente al Impuesto sobre la Renta en México.

1.4. Justificación

Se ha comentado que en el sistema jurídico tributario mexicano, existen normas que vulneran los principios enmarcados por la Constitución Política Federal, es decir que rebasan los límites impuestos por la misma y por lo tanto transgreden la esfera jurídica del gobernado.

Es menester señalar que el gobernado debe conocer en todo momento la forma cierta de contribuir para el gasto público, así como sus obligaciones y derechos frente al Estado, esto conlleva evitar la arbitrariedad en las actuaciones de la autoridad exactora, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y por consiguiente respetar el estado de derecho enmarcado por la Constitución.

Precisamente el tema de esta investigación, tiene por objeto analizar la norma antes mencionada, con el propósito de precisar su naturaleza jurídica y así obtener fundamentos suficientes para determinar que la falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad y por lo tanto se estará en presencia de una norma inconstitucional.

1.5. Hipótesis

La hipótesis de investigación es, que:

- La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad.

1.6. Objetivos

Los objetivos planteados en esta investigación, representan las bases que se habrán de seguir, con la finalidad de llegar al fin planteado en el presente trabajo, así pues, el objetivo general y los objetivos específicos son los siguientes:

1.6.1. Objetivo general

El objetivo general de esta investigación es demostrar, a través de un estudio analítico con base en las disposiciones jurídicas, que –La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad– consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Federal, ya que no se está respetando la máxima de este principio, que es el de establecer en ley todos los elementos esenciales del impuesto, para contribuir de manera cierta y segura.

1.6.2. Objetivos específicos

Los objetivos específicos representan las bases, para poder llegar al objetivo general, es decir, primeramente se analizarán y estudiarán detalladamente cada uno de los objetivos específicos, tales como:

- Analizar los principios tributarios consagrados en la Constitución Política Federal;
- Estudiar el marco jurídico del principio de legalidad;
- Estudiar los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto;
- Analizar el alcance de la jurisprudencia y la costumbre como fuentes del Derecho Fiscal; y
- Por último, y con base en los anteriores objetivos específicos demostrar que –La falta de procedimiento en la aplicación de la tarifas, vulnera flagrantemente el principio de Legalidad.

1.7. Preguntas de investigación

- ¿Cuáles son los principios tributarios consagrados en la Constitución Política Federal?
- ¿Cuál es el marco jurídico del principio de legalidad?
- ¿Cuáles son los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto?
- ¿Cuál es el alcance de la jurisprudencia y la costumbre como fuentes del Derecho Fiscal?

Congruencia metodológica

El cuadro –tabla N°1– muestra la relación o congruencia que existe entre el planteamiento del problema, la forma de establecer el objetivo general y los objetivos específicos, así como en las preguntas de investigación. Esta congruencia se consideró a través del análisis respectivo de la situación problemática del presente trabajo.

Tabla N° 1. Cuadro de congruencia metodológica

Título	Hipótesis	Objetivo general	Objetivos específicos	Preguntas de investigación
Análisis jurídico de las tarifas del Impuesto sobre la Renta	La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad	Demostrar a través de un estudio analítico que: – La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad	– Analizar los principios tributarios consagrados en la Constitución Política Federal – Estudiar el marco jurídico del principio de legalidad – Estudiar los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto – Analizar el alcance de la jurisprudencia y la costumbre como fuentes del Derecho Fiscal	– ¿Cuáles son los principios tributarios consagrados en la Constitución Política Federal? – ¿Cuál es el marco jurídico del principio de legalidad? – ¿Cuáles son los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto? – ¿Cuál es el alcance de la jurisprudencia y la costumbre como fuentes del Derecho Fiscal?

Fuente: elaboración propia sobre la base de los objetivos de la investigación

1.8. Metodología

Para el desarrollo de la presente investigación se empleará una metodología analítica y deductiva –partir de lo general a lo particular– además de aplicar también el método literal y exegético jurídico,⁴ esto con el propósito de analizar el sistema jurídico tributario –el cual se rige a través de leyes– y así poder realizar un trabajo de investigación que aporte los elementos necesarios para lograr los objetivos planteados en la presente.

La metodología de investigación que habrá de seguirse ha sido contemplada como un plan de acción que ayudará a la investigación a: reunir, procesar e interpretar la información referente a la problemática que se investiga.

1.9. Estructura de los capítulos

- Capítulo 1. Proyecto de investigación
- Capítulo 2. Los impuestos
- Capítulo 3. Principios tributarios
- Capítulo 4. Principio de legalidad
- Capítulo 5. Análisis jurídico de la tarifas en relación al principio de legalidad

⁴ El método exegético es el que utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas, en virtud del principio de legalidad, en el Derecho Tributario. –DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005; pág. 51

1.10. Marco teórico

Para comprender mejor el tema de esta investigación, se abordarán diversos aspectos teóricos que ayudarán a tener una referencia general del tema, para incentivar la lectura y el estudio de la misma, para que así, toda persona no experta en la materia pueda entenderla de manera fácil y sencilla.

1.10.1. La actividad financiera del Estado

El primer tema a desarrollar es la actividad financiera del Estado, ya que a través de esta actividad, el Estado percibe los ingresos necesarios para hacerle frente a sus necesidades esenciales, y precisamente estos “ingresos” representan el objeto de estudio del Derecho Fiscal.

Joaquín B. Ortega establece que es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

Por su parte, Francisco De la Garza señala que la actividad financiera del Estado conoce, tres momentos fundamentales, a saber son:

a. El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por instituidos de derecho privado, como por medio de instituidos de derecho público o por instituidos mixtos.

b. La gestión o el manejo de los recursos obtenidos, y la administración y la explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y

c. La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones, para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.⁵

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que la actividad financiera del Estado está constituida por los procesos a través de los cuales el Estado obtiene los ingresos necesarios para la realización de sus funciones pertinentes y cumplir con las tareas y objetivos que tiene consignados.

1.10.1.1. Las Finanzas Públicas

La palabra finanzas viene del francés “*finances*” y ésta de la palabra “*finatio*”, de la raíz “*finis*” que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria. En su origen “financiar” es pagar, y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero y a su empleo y utilización.⁶

⁵ *Ibidem.*; págs. 5 y 6

⁶ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003, pág. 4

El tratadista Flores Zavala, señala que el estudio de la actividad financiera del Estado, ha hecho que aparezca una nueva ciencia que ha recibido el nombre de Finanzas Públicas.

Los siguientes autores la han definido de la siguiente manera:

Mario Pugliese. – Es la ciencia que estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera: políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad; y jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.⁷

Flores Zavala. – Es la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.

De acuerdo con la definición anterior, la ciencia de las Finanzas Públicas comprende dos partes fundamentales:

a. Las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder público. Comprende las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, etc.; el estudio de los derechos, productos y aprovechamientos; los empréstitos; la emisión de moneda como recurso financiero; la expropiación por causa de utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita; y

b. La aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos. Estudia el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.⁸

Así pues, se considera que el objeto de estudio de las Finanzas Públicas, son los procesos a través de los cuales el Estado obtiene los recursos económicos necesarios, así como el manejo y la aplicación de éstos.

1.10.1.2. El Derecho Administrativo

Gabino Fraga, citado por Flores Zavala establece en su tratado de Derecho Administrativo, que el contenido de este derecho comprende:

a. La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa;

b. Los medios patrimoniales y financieros, que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación. –Derecho Financiero–

c. El ejercicio de sus facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa;

d. La situación de los particulares con respecto a la administración.

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; págs. 14 y 15

⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Trigésima Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2004; pág. 8

1.10.1.3. El Derecho Financiero

Flores Zavala continúa diciendo que el Derecho Financiero se refiere a las normas del segundo grupo de las que integran el Derecho Administrativo, pero tiene características propias...que hacen de él una más de las ramas jurídicas autónomas.⁹

Algunas definiciones que la doctrina ha pronunciado respecto al Derecho Financiero son las siguientes:

Sánchez Gómez. – Establece que es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios que requiere el Estado para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones entre los poderes públicos, entre éstos y los particulares que derivan de la aplicación de esas normas.¹⁰

Francisco de la Garza. – Señala que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber:

- a. En el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos;
- b. En la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales; y
- c. En la erogación de recursos para los gastos públicos...¹¹

Tradicionalmente los autores han dividido al Derecho Financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían:

- a. El Derecho Fiscal;
- b. El Derecho Patrimonial; y
- c. El Derecho Presupuestario.¹²

Por lo anterior, se concluye que el Derecho Financiero comprende el estudio de los tres momentos de la actividad financiera del Estado, los cuales son: la recaudación, la administración y la erogación de los recursos, siendo la “recaudación” el objeto de estudio del Derecho Fiscal.

1.10.1.4. El Derecho Fiscal

El Estado realiza el proceso de recaudación de sus ingresos, a través de un poder llamado Fisco, el cual le permite obtener de manera coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos que debe realizar de acuerdo a sus funciones.

En este contexto el Dr. José Luis Chávez señala que la “recaudación” es una actividad soberana del Estado, en la que se demuestra la potestad de éste al imponer inclusive de

⁹ *Ibidem.*; págs. 9 y 10

¹⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; pág. 27

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; págs. 14 y 15

¹² *Ibidem.*; pág. 17

forma coactiva el cobro del tributo sobre los ciudadanos... continúa diciendo que esta característica coactiva, heterónoma y general, es la que brinda tanto al Derecho Financiero como al Derecho Tributario sus características de ramas autónomas del resto del sistema jurídico.¹³

De tal forma se puede entender que el Derecho Fiscal representa la rama del Derecho Financiero, que estudia lo referente a los ingresos públicos del Estado por sus funciones de derecho público y privado,¹⁴ así como de las relaciones y diferencias que puedan surgir entre el fisco y los contribuyentes.

Sánchez Gómez. – Define al Derecho Fiscal como un conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.

Francisco De la Garza. – Por su parte al referirse al Derecho Fiscal lo equipara como Derecho Tributario, y establece que es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos...a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y a los particulares; a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.¹⁵

José Luis Chávez. – Señala que es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actuación del Estado en la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esa actividad.¹⁶

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 19 de noviembre de 1940, dijo:

*El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho, con características especiales”, y agrega: “El Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.*¹⁷

¹³ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010; pág. 17

¹⁴ Por funciones de derecho público son los ingresos que obtiene el Estado ejerciendo su potestad soberana y son los que conforman el monto de mayor importancia para la existencia del mismo; y por funciones de derecho privado son los ingresos mínimos, generalmente el Estado los recibe en vía de cesiones de derechos privadas, en vía de donaciones o en vía testamentaria o intestamentaria. Los ingresos regulados por el derecho público son los que ocupan el estudio fundamental del Derecho Financiero –*Ibidem.*; págs. 17 y 18

¹⁵ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; págs. 25-27

¹⁶ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 20

¹⁷ Jurisprudencia citada por FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 10

En la doctrina como en la práctica se han utilizado los términos de Derecho Tributario y Derecho Impositivo asimilándolo al de Derecho Fiscal, a continuación se analizarán cada uno de estos dos términos para distinguir si ambos son correctos al hacer alusión al Derecho Fiscal

Derecho Impositivo. – Se refiere prácticamente a un aspecto de los ingresos públicos, conocidos como *impuestos*, de ahí su denominación y por lo cual está integrado por el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el establecimiento, nacimiento, determinación, exigibilidad y pago de los impuestos.

Derecho Tributario. – Está constituido por una serie de normas jurídicas y conceptos doctrinales conducentes a la actividad tributaria del Estado, esto es al establecimiento, nacimiento, determinación, exigibilidad y pago de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, y que forman lo que tradicionalmente se ha llamado el *rubro de contribuciones*.¹⁸

Arriola Vizcaíno considera que el término de impositivo es inaceptable porque tiene un objeto de estudio demasiado restringido, *los impuestos*, siendo que de la relación jurídico-tributaria el Estado obtiene otra clase de ingresos distintos de los impuestos.¹⁹

Por su parte, Francisco De la Garza sostiene que el término fiscal es más amplio que el *tributario*, toda vez que lo fiscal, comprende los ingresos de derecho privado y los demás –ingresos– que no son tributos.²⁰

Sin embargo Rodríguez Lobato señala que ambos conceptos se trata de la misma *materia fiscal*, por lo tanto las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo, en consecuencia, denominar a esta disciplina con cualquiera de ellas, aunque en México, hay que señalarlo, tradicionalmente se le ha denominado como Derecho Fiscal.²¹

En este tenor, José Luis Chávez refiere que tributo e impuesto son indudablemente sinónimos directos, mientras que contribución es un sinónimo indirecto, continúa diciendo que los juristas mismos han sido tan consientes de ello que hablan en su mayoría de Derecho Tributario o de Derecho Impositivo, y menos apropiado es hablar de Derecho Contributivo...ello mismo ha llevado, a que se haya propagado en mayor grado la idea de expresarle como Derecho Fiscal, con el fin de eludir la incertidumbre y confusión planteadas por el uso abusivo del concepto de contribución.²²

¹⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; págs. 27 y 28

¹⁹ ARRIOLA VIZCAÍNO, *Op. Cit.*; pág.18

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 19

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Segunda Edición; Editorial Oxford; México; 2002; pág.13

²² CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 83

De acuerdo al análisis anterior, se observa que el Derecho Impositivo solo estudia el rubro más importante de las contribuciones, como son los impuestos; por su parte el Derecho Tributario comprende el estudio del ingreso más importante del Estado que son las contribuciones “materia tributaria”.

Así pues se considera que los dos términos son limitativos para describir la correcta actividad recaudadora del Estado, ya que éste no sólo obtiene ingresos tributarios, sino también no tributarios –productos, empréstitos– “Derecho Tributario”; de igual forma los ingresos no sólo se generan por los impuestos, sino que hay otras contribuciones –derechos, aprovechamientos– “Derecho Impositivo”.

Por lo tanto y después de revisar las anteriores definiciones, se puede concluir que el Derecho Fiscal, representa el término más completo y sobre todo el más adecuado para describir y regular todos los ingresos, que refiere la actividad financiera del Estado.

1.10.2. La Hacienda Pública

La voz Hacienda tiene su origen en el verbo latino “*facera*” aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe *ckásena*, que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de “pública” que significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaria de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina y a México, donde es la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera estatal y se ha conocido tradicionalmente como Secretaria de Hacienda.²³

Flores Zavala establece que por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública –Federación, Estados, Municipios– posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a cargo por el mismo motivo.²⁴

Se puede decir que la Hacienda Pública representa el conjunto de bienes y recursos que son propiedad del Estado y con los cuales dispone para la realización de sus atribuciones propias de su soberanía.

1.10.3. El Fisco

Recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado titular de la Hacienda Pública, con derecho de exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con una obligación de cubrir la que resulten a su cargo

²³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; págs. 75 y 76

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 17

El término proviene del latín *fiscus*, que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores, para diferenciarlos del *erario*, que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado.²⁵

Señala José Luis Chávez que con este término –*fisco*– también se designaba a la canasta de mimbre en la que se recolectaban los tributos y como a nadie asusta tanto ya esa mítica canasta de los viejos recaudadores, suele resultarles la expresión más anodina y neutra para calificar lo incalificable.²⁶

Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de *fisco* y el de *erario* al tesoro público o del Estado. Tanto en España, como en América, hoy en día, ambos vocablos se consideran sinónimos.²⁷

El licenciado Rafael De Pina, establece que por *fisco* debe entenderse al patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de sus diversos ingresos.²⁸

A través de la siguiente ejecutoria sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho lo que debe entenderse por *fisco*.

*Fisco. Significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las actividades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría el género, y de la autoridad fiscal la especie.*²⁹

Así pues, por *fisco* debe entenderse al órgano de la Hacienda Pública que se encarga de la recaudación de las obligaciones jurídico-tributarias que están a cargo de los contribuyentes y a favor del Estado.

1.10.3.1. Materia Fiscal

Por –*materia*– *fiscal* debe entenderse todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.³⁰

²⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; págs. 333 y 334

²⁶ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 83

²⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 18

²⁸ DE PINA, Rafael; *Diccionario de Derecho*; Trigésimo Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 292

²⁹ Semanario Judicial de la Federación, XLI; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 336192; pág. 945

³⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág. 333

El Tribunal Fiscal de la Federación a través de jurisprudencia se ha expresado de la siguiente forma:

*Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral...Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él, sea el poder público, y no afecta el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adeudada; el sujeto activo y no el pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.*³¹

De acuerdo con lo anterior, el carácter que se le da, a un crédito fiscal, es la condición de que el cobro sea realizado a través del Estado, o sea a través del poder público, independientemente del sujeto pasivo que lo pague.

En este sentido y a través de jurisprudencia se ha establecido lo siguiente:
*Conforme con la legislación fiscal, las autoridades pueden determinar créditos –fiscales– y proceder al cobro de los mismos cuando los contribuyentes no hayan cumplido con sus obligaciones de autodeterminación y pago.*³²

*El acto por el cual una autoridad fiscal trata de hacer efectivo un impuesto, es un acto de soberanía, porque tiende a cobrar un crédito que la ley misma crea en favor del Estado y su acción implica el ejercicio de la autoridad que le está encomendada para hacer cumplir.*³³

Por último, la definición que la legislación mexicana establece de crédito fiscal se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 4º establece: son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado...que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

1.10.4. Fuentes del Derecho Fiscal

El vocablo fuente proviene del latín *fons*, *fontis* que hace alusión al manantial de donde brota el agua de los ríos, por lo que el término se utiliza en el sentido figurativo en el derecho.³⁴

³¹ Jurisprudencia citada por DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 18

³² Semanario Judicial de la Federación, Mayo de 1992; Jurisprudencia P./J.17/92; Octava Época; Instancia: Pleno; Registro No. 205662; pág. 12

³³ Semanario Judicial de la Federación, LIV; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 332385; pág. 2014

³⁴ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 45

Eduardo García Máynez establece que existen tres tipos de fuentes: formales; reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas; por fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas; y fuentes históricas se aplican a los documentos que encierran el texto de una ley.³⁵

Por su parte, Arrijo Vizcaíno considera que al hablar de fuentes formales del Derecho Fiscal, se está haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.³⁶

En este sentido José Luis Chávez comenta que las fuentes formales del derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.³⁷

Se puede señalar que la mayoría de los tratadistas analizan entre otras, las siguientes fuentes formales del Derecho Fiscal –aparte de la Constitución– a saber, son:

- La ley
- La jurisprudencia
- La costumbre y
- La doctrina.

Para efectos de esta investigación sólo se estudiarán: la ley; la jurisprudencia; y la costumbre, por tener especial incidencia en el tema central de este trabajo, así como el alcance jurídico que tienen en materia tributaria.

1.10.4.1. La ley

Esta fuente formal del derecho es analizada de manera detallada en el Capítulo 4 de esta investigación, sin embargo para enfatizar su importancia en el presente trabajo, se reitera que sólo a través de la ley se pueden establecer los tributos necesarios para contribuir al gasto público, dicho de otra manera, el impuesto y todos sus elementos deben estar enmarcados en una ley –que representa el resultado de un proceso Legislativo–

Tal y como lo sostiene Maurice Duverger citado por Arrijo Vizcaíno, el impuesto lo decide en principio la ley...el impuesto es una materia reservada al legislador.³⁸

1.10.4.2. La jurisprudencia

La jurisprudencia es de gran importancia y en muchas ocasiones las resoluciones emitidas han motivado que las leyes se reformen a fin de corregir los defectos de

³⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 58ª Edición; Editorial Porrúa S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 51

³⁶ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decima Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 30

³⁷ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 21

³⁸ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; pág. 47

inconstitucionalidad que han sido expuestos en dichas resoluciones. Es necesario que no sólo los Tribunales inferiores, sino también todas las autoridades y los particulares, conozcan la jurisprudencia y las ejecutorias de la Suprema Corte, con el propósito de observar sus criterios.

Comenta Francisco De la Garza, respecto a si es o no fuente de derecho...existe discusión, e incluso pueden señalarse discrepancias en ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia.³⁹

Por ejemplo, se ha pronunciado de la siguiente manera:

*Concepto y obligatoriedad de la jurisprudencia. –La jurisprudencia– emerge de la fuente viva que implica el análisis reiterado de las disposiciones legales vigentes; en función de su aplicación a los casos concretos sometidos a la consideración de este Alto Tribunal, conforme a su competencia y precisamente porque la jurisprudencia es fuente formal de derecho, de ahí dimana su obligatoriedad en los términos del artículo 193-bis de la Ley de Amparo.*⁴⁰

En cambio en otras Ejecutorias ha expresado:

*Jurisprudencia e irretroactividad. Es inexacto que al aplicarse la jurisprudencia, formada con posterioridad a la fecha del acto reclamado, pero interpretando la ley vigente, se viole en perjuicio de los quejosos el principio constitucional de irretroactividad, pues la jurisprudencia no constituye legislación nueva diferente, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley. **La jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente...**En consecuencia la jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley...y su aplicación no es sino la misma de la ley vigente.*⁴¹

*Principio de legalidad en materia de impuestos. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, **puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.***⁴²

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005; pág. 50

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación; Tercera Parte, CXXIX; Tesis Aislada; Sexta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 265156; pág. 28

⁴¹ Semanario Judicial de la Federación; 67 Tercera Parte; Tesis Aislada; Séptima Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 238520; pág. 31

⁴² Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Noviembre de 1991; Tesis Aislada; Octava Época; Instancia: Cuarta Sala; Registro No. 207876; pág. 69

Así pues, Francisco De la Garza sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique descontar la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos. Aunque no sea fuente de derecho orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que las crean.⁴³

En el mismo sentido, Humberto Delgadillo establece que la jurisprudencia no es fuente directa del derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece. Así como el poder Ejecutivo declara y facilita la aplicación de la ley a través de los reglamentos, el Poder Judicial realiza esta misma función a través del establecimiento de la jurisprudencia.⁴⁴

Se puede concluir que el sentido de la jurisprudencia, no es, el de establecer normas jurídicas nuevas, sino simplemente interpretar lo que la ley dice, pero esto no significa imponer o establecer lo que el legislador no expreso u omitió, ya que esto vulneraría el principio de legalidad y no tendría sentido la ley, si la jurisprudencia pudiera legislar.

En relación a la “interpretación”, se analiza lo que comenta García Máynez al decir que la jurisprudencia tiene por objeto la exposición ordenada y coherente de los preceptos jurídicos que se hallan en vigor en una época y un lugar determinado y el estudio de los problemas relativos a su interpretación y aplicación.⁴⁵

Establece que interpretar es desentrañar el sentido de una expresión, se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan.

Concluyendo que interpretar la ley es descubrir el sentido que ésta encierra. La ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel...lo que se interpreta no es la materialidad de los signos, sino el sentido de los mismos, su significación.⁴⁶

1.10.4.3. La costumbre

La costumbre es la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.⁴⁷

Sánchez Gómez establece que para el Derecho Fiscal no tiene importancia como fuente de su estructura normativa y ello es un resultado de su propia naturaleza, en donde es

⁴³ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 51

⁴⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Principios del Derecho Tributario*; Quinta Edición; Editorial Limusa; México, 2009; págs. 85 y 86

⁴⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo; *Op. Cit.*; pág. 124

⁴⁶ *Ibidem.*; págs. 325-327

⁴⁷ MOTO SALAZAR, Efraín; *Op. Cit.*; pág.11

muy patente la vigencia del principio de legalidad, pues toda obligación tributaria sólo es exigible si previamente el Poder Público ha establecido su configuración.⁴⁸

En el mismo sentido, Arrijo Vizcaíno afirma que las contribuciones se rigen de manera exclusiva, por normas jurídicas, sin que se admita la posible aplicación supletoria de la costumbre, ya que en defecto de las leyes hacendarias especiales, deberá recurrirse únicamente al Código Fiscal de la Federación. Contra la observancia de la ley tributaria, no sólo no puede alegarse –desuso, costumbre o practica en contrario– sino que los factores consuetudinarios ni siquiera pueden ser invocados a título de supletoriedad.

Por consiguiente, preciso es desechar de plano cualquier posible aplicación de la costumbre como proceso de integración –directo o indirecto– o como fuente formal del Derecho Fiscal mexicano.⁴⁹

Esta situación se ve plenamente sustentada por el Código Civil Federal –derecho federal común– y el Código Fiscal de la Federación, que establecen lo siguiente:

- Artículo 10 del Código Civil Federal, dispone que contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario; por su parte el
- Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

⁴⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; págs. 59 y 60

⁴⁹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; págs. 75 y 76

Capítulo 2. Los impuestos

2.1. Antecedentes históricos	2.3.2. Elementos cuantitativos
2.1.1. En Europa	2.4. Diversas teorías sobre el impuesto
2.1.2. En México	2.5. Clasificación de los impuestos
2.2. Definición de impuesto	2.5.1. Directos e indirectos
2.3. Elementos del impuesto	2.5.2. Reales y personales
2.3.1. Elementos cualitativos	2.5.3. Específicos y ad valorem
2.3.1.1. El objeto	2.5.4. Generales y especiales
2.3.1.1.1. Hecho imponible	2.5.5. Con fines fiscales y con fines
2.3.1.1.2. Hecho generador	extrafiscales
2.3.1.2. El sujeto	2.5.6. Alcabalatorios
2.3.1.2.1. Clasificación de	
los sujetos	

2.1. Antecedentes históricos

Se considera que el tributo es tan antiguo como la comunidad humana misma, ya que desde las primeras manifestaciones de vida en sociedad ha estado presente como un hecho indiscutible.

La doctrina ha manifestado que el origen de las contribuciones se da en el momento, en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de ese momento, es cuando se da también el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman el Estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y éste a su vez de satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es pues necesario desde ese momento la implantación de las contribuciones.

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre mismo, por tal motivo, la historia, la economía y la literatura de todos los países, contienen infinidad de temas relativos a los impuestos, dentro de los que se incluyen los tributos como prestaciones personales y muchas otras formas de pago semejantes.

2.1.1. En Europa

Edad Media. Feudalismo

Según diversos tratadistas, los primeros antecedentes de los sistemas impositivos contemporáneos se encuentran en la Edad Media, específicamente en los censos, derechos y servidumbres que se pagaban en el Feudalismo. Con el tiempo se han modificado debido a las necesidades económicas de cada Estado.

Existían jerarquías dentro de la organización social en los feudos. En primer lugar se encontraba: el señor feudal, y le seguían:

a. Los vasallos que le prometían fidelidad y lealtad. Los vasallos tenían la obligación de prestar un servicio militar acompañando al señor a la guerra y pagar una prestación económica como rescate cuando caía prisionero.

b. Los aldeanos divididos en dos categorías:

1. Los ingenuiles –considerados como hombres libres– Debido a que éstos podían tener pequeños predios dentro del feudo, pagaban una contribución llamada *censo*, siendo una especie de renta que tenía que pagar en proporción al tamaño de su predio. Otra contribución era el *pecho o talla*, siendo éste una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia, respecto al catastro de los inmuebles.

2. Los siervos o esclavos –quienes realizaban los trabajos civiles– Tenían la obligación de realizar los trabajos viles, como cultivar tierras propias del señor feudal y cuidar sus viñedos; transportar alimentos, leña y demás productos, así como la reparación de la infraestructura del feudo.

1789. Revolución Francesa

Se derogaron las prestaciones personales tales como la servidumbre y los derechos feudales usurpados por el Estado.

Surge la “*Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*” producto de la Revolución Francesa, en 1789. Tal documento histórico comienza con el siguiente preámbulo:

Los representantes del pueblo francés, constituidos en Asamblea Nacional, considerando que la ignorancia, el olvido o el menosprecio de los derechos del hombre son las solas causas de las desventuras públicas y la corrupción de los Gobiernos, han resuelto exponer, en una declaración solemne, los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente a todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sin cesar sus derechos y sus deberes; a fin de que los actos del poder Legislativo y los del poder Ejecutivo, pudiendo ser en todo momento comparados con el objeto de toda institución política, sean más respetados; a fin de que las reclamaciones de los ciudadanos, fundadas en lo sucesivo en principios sencillos e indiscutibles, se dirijan siempre al mantenimiento de la Constitución y a la dicha de todos.

De dicho documento se desprende el artículo 13, el cual establece lo siguiente:
Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración, es indispensable una contribución común; debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.

Francisco De la Garza considera que el principio de Justicia de Adam Smith inspiró a la *Constitución Francesa de 1789* y a la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*.¹

Por su parte, Gordo López asegura que después del resquebrajamiento del sistema feudal autoritario –y una vez analizado el artículo 13– resulta indubitable que el antecedente de los sistemas impositivos contemporáneos se encuentra en dicho artículo, producto de la Revolución Francesa y no en aquel sistema de vasallaje y esclavitud.²

2.1.2. En México

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

Los aztecas dieron lugar a una administración fiscal en especie, que preveía la posibilidad de que no existiera moneda. Diversas contribuciones para el gasto público se hacían también por medio de servicios. Es decir, en lugar de dinero, se procuraron los servicios de las personas o los productos de su trabajo.

Todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a contribuir con los impuestos, a excepción de los dignatarios, sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. Los agricultores entregaban parte del producto de su trabajo, y los comerciantes y artesanos objetos propios de su oficio.³

Los pueblos derrotados por los aztecas mantenían su autonomía local, pero pagaban un tributo anual y sus jefes tenían que hacer una visita oficial al pueblo vencedor para testimoniar su fidelidad. Fueron treinta y ocho provincias aztecas o más bien treinta y ocho regiones tributarias.

Existió una clase llamada *pochteca* cuyos miembros viajaban cambiando productos locales por mercancías extranjeras, pero también tuvieron funciones políticas, espionando las ciudades por conquistar, e incluso informando a los aztecas acerca del tributo que podían exigirles. Había un rasgo muy moderado en las funciones de los *pochtecas*, pero fueron quienes con frecuencia originaban, tras de sí, la conquista militar.

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005; pág. 404

² GORDO LOPEZ, Ana Laura; *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2000; pág. 11

³ PORRÚA, Manuel; *En torno al Derecho Azteca*; Editorial Miguel Ángel Porrúa; México; 1991; págs. 44-45

Era costumbre de los gobiernos indígenas imponer tributos a las tribus vencidas, pero no habían ideado un sistema para imponer su pago sin declarar una nueva guerra o hacer una nueva campaña.

Los tributos que debían de aportar las ciudades o aldeas sometidas eran variables, de acuerdo a un pacto celebrado entre vencedores y los vencidos.

El total de los tributos recibidos se repartía entre los miembros de la llamada “triple alianza”, integrada por Tenochtitlán, Texcoco, y Tlacopan, pero con tributos adicionales a Tenochtitlán. Era costumbre que a un guerrero que ejecutaba desusadas proezas, recibía otras concesiones de tierras o, más a menudo, una participación mayor de los ingresos del clan por tributos. Podemos darnos cuenta de lo elevado que eran dichos tributos, recogidos dos veces al año y almacenados en las tesorerías de esas tres capitales de liga, revisando la segunda parte del Códice Mendoza.⁴

En la época de Moctezuma II se comprueba lo anteriormente dicho, con la gran cantidad de quejas dirigidas a los españoles, quienes desde luego apoyaron las protestas de los oprimidos.

Existió una gran organización para la recaudación de los tributos, a cargo de los *calpixques*, quienes los depositaban en los almacenes públicos. Llevaban los registros de los tributos y de las riquezas de dichos almacenes, vigilaban la distribución de la propiedad comunal y realizaban las visitas a los pueblos vecinos para vigilar el cobro. Una situación mal llevada o deshonesta se penaba con la muerte.

La teocracia azteca no permitió un mecanismo social para lograr gobernar a los pueblos conquistados. Si bien es cierto que los aztecas recibieron tributos de una gran cantidad de provincias, hubo constantes revueltas y traiciones.

La organización política de la región era muy distante y para la evasión de una fuerza muy disciplinada como la de Cortes, independientemente de la reacción psicológica de los aztecas ante su llegada.⁵

2.2. Definición de impuesto

Para comprender mejor el concepto de impuesto se analizará la definición del mismo, desde sus tres aspectos: etimológica, doctrinal y jurídica.

Etimológica. – La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos, a favor del Estado, con fundamento en ley,

⁴ KRICKBERG, Walter; *Las Antiguas Culturas Mexicanas*; Segunda Edición; Editorial Fondo de Cultura Económica; México; 1964; págs. 62 y 63

⁵ VAILLANT, GEORGE C.; *La Civilización Azteca*; Editorial Fondo de Cultura Económica; México; 1965; pág. 227

siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.⁶

Doctrinal. – El impuesto sigue siendo, hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina.⁷

Algunas definiciones que diversos tratadistas han pronunciado respecto al impuesto, son:

Francisco De la Garza. – Establece que es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria *ex-lege*,⁸ cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.⁹

Sánchez Gómez. – Considera que son las contribuciones que conforme a ley, exige el Estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.¹⁰

Carrasco Iriarte. – Señala que es la contribución cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal inmediata de beneficio concreto relativa al contribuyente, pues lo que se paga se traduce en servicios públicos indivisibles.¹¹

De acuerdo con las definiciones anteriores se pueden observar ciertas características, las cuales son: deben ser impuestos por el Estado; deben ser destinados a cubrir el gasto público; y su pago es esencialmente obligatorio. De acuerdo a lo anterior, se considera la siguiente definición:

– El impuesto es la prestación en dinero o en especie a cargo del contribuyente y a favor del Estado, con la finalidad de contribuir obligatoriamente al gasto público, el cual deberá estar sustentado a través de un acto formal y materialmente legislativo.

⁶ GIL VALDIVIA, Gerardo; *Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1985; Tomo V; pág. 42

⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Decima Segunda Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1996; pág. 75

⁸ DE LA GARZA señala que por *ex-lege* debe entenderse que la fuente del impuesto debe estar establecida en una ley –DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 323

⁹ *Ibidem.*; pág. 377

¹⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003; pág. 231

¹¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Tercera Edición; Editorial Oxford; México; 2007; pág. 378

Jurídica. – En la historia legislativa mexicana y muy especialmente la del Código Fiscal de la Federación, la definición legal de impuesto ha tenido varios cambios:

1938. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938

Artículo 2. – Son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Al respecto, Flores Zavala comenta que al referirse con la palabra *–prestación–* pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como *–contraprestación–* y significar, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entregue al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto. Jéze dice, “la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado”, es decir, el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata.

Continúa diciendo que si bien es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del Estado, por eso la ley le llama prestación.¹²

1966. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966

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

La definición que da este artículo es esencialmente igual a la del precepto de 1938. Además de que en esta definición, si se dice que el impuesto se destinará a cubrir los gastos públicos y este concepto es correcto, porque todos los gastos que justificadamente realice el Estado, son gastos públicos.¹³

1981. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981

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

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

Flores Zavala considera que esta definición contiene un error, se sustituyó la palabra *prestación* por la de *contribución*. Lo característico del impuesto es que es una *prestación*, es decir un pago sin compensación concreta. En esto se distingue del derecho –

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Trigésima Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2004; págs. 48 y 49

¹³ *Ibidem.*; págs. 55 y 56

contribución— que es una contraprestación; se paga por un servicio; pero decir *contribución*, no define nada.¹⁴

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en diversas sentencias de la siguiente manera:

*El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público.*¹⁵

*La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere.*¹⁶

2.3. Elementos del impuesto

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, es el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución, y por medio de ellos, se puede conocer: el momento en que surge una obligación fiscal, quiénes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la tasa o tarifa aplicable a cada caso, la forma y periodo de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva.¹⁷

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5 establece que. — Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares...son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Este precepto configura expresamente los elementos que deben contener las cargas fiscales hacia los particulares —sujeto, objeto, base, tasa o tarifa— A continuación se analizarán detalladamente cada uno de estos elementos.

¹⁴ *Ibidem.*; pág. 57

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada I.15º.A.113A Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 168005; pág. 2867

¹⁶ Semanario Judicial de la Federación, XXXIV; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Tercera Sala; Registro No. 337195; pág. 1360

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 225

2.3.1. Elementos cualitativos

La contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros “cualitativos” son: 1. –el objeto– hecho imponible y 2. el sujeto pasivo, calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución.¹⁸

Los elementos cualitativos del impuesto contienen dos aspectos intrínsecos: el objetivo y el subjetivo, el primero recae en el objeto –hecho imponible– del tributo, el cual refiere a la descripción objetiva del hecho jurídico en sí, es decir a las disposiciones y situaciones jurídico-tributarias previstas por el legislador y consagradas en una ley; y, el segundo aspecto –subjetivo– versa sobre el sujeto pasivo del tributo, el cual refiere a todas aquellas facultades del sujeto que son reconocidas por la norma jurídico-tributaria, y tuteladas por el derecho.

2.3.1.1. El objeto

El objeto del tributo refiere a la materia imponible que el legislador prevé para determinar el impuesto –hecho imponible; así como la situación o hecho a través del cual se habrá de materializar –hecho generador–

Emilio Margain establece que toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial...debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava.¹⁹

Por su parte, Sánchez Gómez comenta que el objeto es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo. Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como deudor de una contribución.²⁰

2.3.1.1.1. Hecho imponible

Para que se materialice el objeto del impuesto, es necesario primeramente identificar el hecho imponible de éste; es decir el hecho imponible representa la situación jurídica o de hecho abstracta e impersonal prevista y consagrada en ley.

El hecho imponible no tiene el carácter generador de la obligación tributaria, siendo el hecho generador quien determina el “nacimiento” de dicha obligación. Se trata de un hecho jurídico establecido por una norma de rango legal, cuyos efectos también habrán de estar contemplados y determinados por la ley.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada I.15º.A.113A Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 168005; pág. 2867

¹⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 292

²⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 226

Carrasco Iriarte lo define como aquella situación jurídica de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria.²¹

Por su parte, Gordoá López comenta que en el momento que nace la obligación tributaria, la doctrina distingue dos hechos –el primero de ellos– el hecho imponible, siendo éste la hipótesis de causación prevista en ley.²²

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tesis jurisprudencial ha establecido lo siguiente:

*El hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley, cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos.*²³

2.3.1.1.2. Hecho generador

Una vez identificado el hecho imponible –situación jurídica prevista en ley– el hecho generador representa la materialización de este supuesto; es decir, éste se da cuando el contribuyente realiza materialmente la situación jurídica abstracta e impersonal consagrada en ley.

Gordoá López comenta que el siguiente hecho –una vez identificado el hecho imponible– que distingue la doctrina en el nacimiento de la obligación tributaria, es el hecho generador, el cual se da cuando se realizan los supuestos del hecho imponible, naciendo entonces la obligación de pagar la contribución respectiva.²⁴

En el mismo sentido, José Luis Chávez sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar cuando se realiza la hipótesis normativa o hecho generador, previsto en la ley tributaria, independientemente de que en ese momento exista o no la base para su determinación.²⁵

²¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág. 353

²² GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Op. Cit.*; pág. 33

²³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada I.15º.A.113A Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 168005; pág. 2867

²⁴ GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Op. Cit.*; pág. 33

²⁵ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010; pág. 255

Por su parte, Araujo Falcao lo define como el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

Continúa diciendo que en esta definición se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador los siguientes:

- a. Su previsión en la ley;
- b. La circunstancia que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario es un hecho económico de relevancia jurídica; y
- c. La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento a la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.²⁶

Así pues, se puede concluir que mientras no se genere el hecho imponible no se está en la obligación de pagar tributos; en cambio una vez generado el hecho imponible se da por ende la obligación de contribuir.

2.3.1.2. El sujeto

En la relación jurídica tributaria, existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal. El acreedor es el sujeto activo de la relación, porque sobre él recaen los activos de la obligación; y en contraparte el deudor es el sujeto pasivo de la misma, porque sobre él recaen los pasivos de la obligación tales como pagos, recargos, multas, etc.

De la Peza sostiene que los sujetos de la relación jurídica son el acreedor y el deudor. El acreedor es el sujeto activo que es el titular de un derecho subjetivo, comúnmente denominado derecho personal o de crédito; el deudor es el sujeto pasivo de dicha relación que tiene a su cargo un deber jurídico denominado deuda u obligación.²⁷

En la misma línea, Sánchez Gómez comenta que el acreedor tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión; y el deudor cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligado a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.²⁸

Así pues, se puede señalar que en el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, surge la obligación fiscal y por lo tanto, hay un sujeto activo –acreedor– y un sujeto pasivo –deudor– de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado.²⁹

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág.353

²⁷ DE LA PEZA José Luis; *De las Obligaciones*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 1995; pág. 3

²⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 374

²⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; pág. 63

2.3.1.2.1. Clasificación de los sujetos

a. Sujeto activo. Es el sujeto que tiene la facultad y obligación de exigir coactivamente el pago del tributo –función como lo señala Rodríguez Lobato, recae en el Estado–

En este sentido, Carrasco Iriarte señala que no hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la facultad potestativa y al Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

– En primer término, tenemos al Estado que, a través del Poder Legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares; y

– En segundo término, al Estado que, a través de su poder Ejecutivo, comúnmente denominado *fisco*, va a realizar la labor de recaudación y administración de los recursos que se obtengan de la relación jurídico-tributaria.³⁰

b. Sujeto pasivo. Es el sujeto que legalmente está obligado a pagar el tributo –función que recae en la persona física y moral–

Esta circunstancia se confirma con lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al disponer que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Al respecto, Rodríguez Lobato comenta que el vigente Código Fiscal de la Federación, a diferencia del anterior, no define al sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, siguiendo los lineamientos que señala la doctrina y que recogía el anterior Código podemos precisar que:

*El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria.*³¹

Por su parte, Carrasco Iriarte considera que es el sujeto obligado de la relación jurídico-tributaria comúnmente conocido como “contribuyente” y es aquella persona física o moral obligada al pago de un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o, dicho de otro modo, por realizar el hecho generador del crédito fiscal.³²

Clase de sujetos pasivos –contribuyente y responsables solidarios–

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, dispone que. – Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios (o terceros) con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales...

Así tenemos que tanto la doctrina como el Derecho Fiscal distinguen dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente llamado también “principal” –al que la ley impone la

³⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág.716

³¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; pág. 64

³² CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág.717

carga tributaria directamente; y los responsables solidarios del principal llamados también “terceros” –los que están obligados al cumplimiento material o formal de la carga tributaria indirectamente–

– El contribuyente o principal. Es el sujeto pasivo más importante de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, sobre quien recae en definitiva la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aun cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.³³

– Los responsables solidarios o terceros. Son –los sujetos– que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las disposiciones normativas en la materia.³⁴

2.3.2. Elementos cuantitativos

Por la relevancia que implica el estudio de estos elementos cuantitativos para el trabajo de investigación, su contenido y principales implicaciones se abordarán en el Capítulo 5.

2.4. Diversas teorías sobre el impuesto

La doctrina establece que son cinco las teorías más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto, a saber son las siguientes:

a. Teoría de la equivalencia

Considera que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares.

Al respecto de esta teoría, Pufendorf sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una captación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio.

b. Teoría del seguro

Establece que el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.

En este sentido, E. de Girardin decía que el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute. Este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las

³³ CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Op. Cit.*; pág. 717

³⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 74

cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima por esta garantía.

c. Teoría del capital nacional

Señala que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

Al respecto, M. Menier consideraba que el impuesto es la forma de obtener la cantidad necesaria, para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional.

d. Teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio

Establece que el impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

John Stuart Mill considera al impuesto, como un sacrificio, solamente que no pretende con esto dar una definición sino proporcionar un elemento para lograr una distribución *equitativa* de los impuestos. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible. El sacrificio está en función de dos variables; la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos; y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

En este sentido, Flores Zavala comenta que la teoría de Stuart Mill es certera desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un *sacrificio* porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, mensurable, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto.

e. Teoría de Eheberg

Considera que el impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial...esta teoría rechaza la idea del sacrificio.³⁵

La teoría de Eheberg o simplista considera el deber de contribuir como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso es particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general.³⁶

2.5. Clasificación de los impuestos

La clasificación de los impuestos, representa una forma de apreciar las diversas categorías de impuestos existentes, permitiéndonos conocer, cuales son los impuestos más productivos o comunes, si son justos o injustos, sus fines fiscales y extrafiscales, y en qué medida conviene o no mantenerlos dados los impactos y reacciones de la población, en congruencia con el contorno social imperante en un lugar determinado.³⁷

³⁵ *Ibidem.*; págs. 59-63

³⁶ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 59

³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 252

Con el fin de abordar solamente las clasificaciones más importantes, que se citan en la doctrina, se estudiarán brevemente las siguientes:

- Directos e indirectos
- Reales y personales
- Específicos y ad valorem
- Generales y especiales
- Con fines fiscales y con fines extrafiscales y
- Alcabalatorios.

2.5.1. Directos e indirectos

Flores Zavala considera que existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro, a saber son:

a. Punto de vista basado en la repercusión

- Impuestos directos. Son aquellos en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.
- Impuestos indirectos. El legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las cualidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto pagador.

b. Punto de vista administrativo

- Impuestos directos. Son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes.
- Impuestos indirectos. Son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.³⁸

Al respecto, Rodríguez Lobato comenta que esta clasificación –punto de vista administrativo– parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos.³⁹

³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; págs. 313 y 314

³⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; pág. 67

2.5.2. Reales y personales

– Impuestos reales. Son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza.

– Impuestos personales. Son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.⁴⁰

2.5.3. Específicos y ad valorem

– Impuestos específicos. Son aquellos que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado.

– Impuestos ad valorem. Es aquel que atiende al valor del producto, o sea al precio.⁴¹

2.5.4. Generales y especiales

– Impuestos generales. Son los que gravan actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza.

– Impuestos especiales. Son los que gravan determinada actividad.⁴²

2.5.5. Con fines fiscales y extrafiscales

– Impuestos con fines fiscales. Son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto.

– Impuestos con fines extrafiscales. Son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, carácter social, económico, etc.⁴³

2.5.6. Alcabalatorios

– Impuestos alcabalatorios. Estos gravámenes conocidos también como “alcabalas”, son los impuestos que gravan la circulación territorial de las mercancías, y se dividen en:

a. Impuestos al tránsito. Son gravámenes que afectan el simple paso por el territorio de una entidad de personas o cosas que provienen de otra con destino a una tercera.

b. Impuestos de circulación. Estos impuestos gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de la misma entidad.

c. Impuestos de extracción. Llamados también de “exportación”, gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otra o al extranjero.

d. Impuestos de introducción. Llamados también de “importación”, gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

⁴⁰ *Ibidem.*; págs. 68 y 69

⁴¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 93

⁴² *Ibidem.*; pág. 93

⁴³ *Ibidem.*; pág. 94

e. Impuestos diferenciales. Gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

f. Protección del producto local. Puede efectuarse de dos formas:

1. Gravando únicamente al similar que viene de fuera; o
2. Estableciendo impuestos diferenciales, con los que se grava más fuertemente al similar, que procede de otra provincia o del extranjero.

g. Protección del consumo interior. Las provincias protegen al consumo interior impidiendo la salida de mercancías necesarias para el mercado local, también en dos formas:

1. Gravando la mercancía que sale y declarando exenta la similar que se queda para el consumo interno; o
2. Estableciendo impuestos diferenciales, con los que se grava fuertemente el producto que sale que al similar que queda para su consumo interno.

Al respecto de esta última clasificación, Emilio Margain comenta que las prohibiciones que nuestra Constitución impone a los Estados y Municipios de la República –mexicana– para el establecimiento de impuestos alcabalatorios, se encuentran previstas en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 constitucional. Estas prohibiciones se ven robustecidas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracción IX constitucional, para impedir que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones.⁴⁴

⁴⁴ *Ibidem.*; págs. 95 y 96

Capítulo 3. Principios tributarios

3.1. Principios doctrinarios	3.2. Principios constitucionales
3.1.1. Principios de Adam Smith	3.2.1. Artículo 31, fracción IV constitucional
3.1.1.1. Principio de justicia	3.2.1.1. Principio de obligatoriedad
3.1.1.1.1. Generalidad	3.2.1.2. Principio de generalidad
3.1.1.1.2. Uniformidad	3.2.1.3. Principio de vinculación con el gasto público
3.1.1.2. Principio de certidumbre	3.2.1.4. Principio de proporcionalidad y equidad
3.1.1.3. Principio de comodidad	3.2.1.5. Principio de legalidad
3.1.1.4. Principio de economía	

3.1. Principios doctrinarios¹

Los principios tributarios representan la esencia de los impuestos, es decir, para que éstos nazcan a la vida jurídica de manera justa, es necesario que sigan ciertos lineamientos y características en su formación primigenia, para que así no transgredan el marco legal y la seguridad jurídica de las personas.

Varios tratadistas han sido los que han hecho grandes aportaciones a la materia impositiva –en especial a los principios tributarios– esto es, con el objeto de dar a conocer aquellos principios teóricos que consideran necesarios e indispensables, que todo impuesto debe contener. De tales aportaciones sólo se analizarán los principios tributarios propuestos por Adam Smith, ya que han sido considerados los más acertados –y con mayor repercusión en el ámbito tributario– por la doctrina.

¹ Los principios doctrinarios se encuentran en la doctrina del Derecho Fiscal y sirven para informar y orientar al legislador en el establecimiento de los impuestos en la ley fiscal –CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Tercera Edición; Editorial Oxford; México; 2007; pág. 616

3.1.1. Principios de Adam Smith

El tratadista inglés Adam Smith profesor de la Universidad de Glasgow, en su célebre y clásica obra *La riqueza de las Naciones* en el año 1776, formulo cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna...generalmente son respetados y observados.

Dichos principios son:

- Principio de justicia
- Principio de certidumbre
- Principio de comodidad y
- Principio de economía.

El tratadista Arrijoa Vizcaíno señala que el origen de estas máximas y principios se encuentra en las ideas expresadas por el filósofo y economista Adam Smith, en su célebre y clásica obra inicialmente intitulada *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, y a la que con el tiempo, en razón de brevedad, se le conoce simplemente como *La Riqueza de las Naciones*.

En esta obra, Adam Smith desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal, a efecto de integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa que son causas de riqueza, mientras que el abuso tributario que desalienta la iniciativa individual sólo puede ser causa de pobreza en las naciones que irreflexivamente lo imparten.²

3.1.1.1. Principio de justicia

El principio de justicia, señala que:

*Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercanamente posible a sus capacidades económicas: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. En la observancia o el menosprecio de esta máxima, consiste lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.*³

Al respecto, Flores Zavala comenta que lo fundamental en esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos.⁴

La doctrina ha considerado que este principio se desarrolla, a través de otros dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

² ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decimo Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 209

³ SMITH Adam; *La Riqueza de las Naciones*; Editorial Fondo de Cultura Económica; 1958; pág. 409

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Trigésima Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2004; pág. 151

3.1.1.1.1. Generalidad

Este principio establece lo siguiente:

*El principio de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas “que tengan capacidad contributiva” y que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ella, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva.*⁵

En este sentido, Flores Zavala considera que la “capacidad contributiva” empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista.⁶

La generalidad consiste en que todas las personas –siempre y cuando tengan la capacidad económica necesaria para poder contribuir– cuya situación jurídica coincida con el hecho tributario que prevé la ley, deben pagar impuestos.

3.1.1.1.2. Uniformidad

Este principio sustenta lo siguiente:

*El principio de uniformidad,⁷ proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación, sea mayor. Justifica la existencia de los impuestos progresivos.”*⁸

Se considera que un impuesto será uniforme cuando la ley traté igual a situaciones iguales, y desigual a situaciones desiguales.

Emilio Margain interpretando la teoría del mínimo sacrificio de Stuart Mill comenta que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación.⁹

3.1.1.2. Principio de certidumbre

El principio de certidumbre establece que:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser claro, cierto y determinado, y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005; pág. 404

⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 156

⁷ La uniformidad significa que todos sean iguales frente al impuesto –*Ibidem.*; pág. 157

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 404

⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Decima Segunda Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1996; pág. 45

*cantidad a pagar, todo debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para las demás personas.*¹⁰

Este principio señala que todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos o características, para evitar así, actos arbitrarios por parte de la administración pública.

En este contexto, Arrijo Vizcaíno comenta que la primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con “certeza” los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.¹¹

El tratadista Flores Zavala señala explícitamente cuáles son estos elementos que toda ley fiscal debe contener, al establecer que la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha del pago, quien paga, a quien se paga, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.¹²

3.1.1.3. Principio de comodidad

Este principio, señala que:

*Todo impuesto debe exigirse en el tiempo y en la forma en las que, es más probable que convengan su pago al contribuyente.*¹³

Este principio considera que deben establecerse plazos y fechas favorables para el pago del tributo, provocando con esto, que a los contribuyentes les resulte más práctico y poco gravoso cumplir con su obligación tributaria.

Al respecto, Emilio Margain considera que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.¹⁴

3.1.1.1.4. Principio de economía

El principio de economía, establece que:

*Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado.*¹⁵

¹⁰ SMITH Adam; *Op. Cit.*; págs. 409 y 410

¹¹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decimo Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 217

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 160

¹³ SMITH Adam; *Op. Cit.*; pág. 410

¹⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 47

¹⁵ SMITH Adam; *Op. Cit.*; pág. 410

Este principio señala que toda contribución debe percibirse de forma tal, que haya la mínima diferencia entre las sumas que salen del dinero del contribuyente y las que ingresan al tesoro público.

José Luis Chávez afirma que este principio está sujeto al costo de recaudación, es decir, que se antoja aconsejable que cuando el monto del tributo a cobrar sea inferior al costo mismo del aparato estatal para cobrarlo, se abstenga de hacerlo, ya que ello repercutiría en un costo final mayor para todos los contribuyentes.¹⁶

Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

Adam Smith ha considerado cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto, y ellas son:

- a. El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;
- b. Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;
- c. Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales; y
- d. Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.¹⁷

Smith concluye su investigación –la riqueza de las naciones– en los siguientes términos, las cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo, según las circunstancias del Estado.¹⁸

Por último y respecto de los principios doctrinarios, Domingo Ruiz considera que los principios de justicia tributaria no podían permanecer estáticos ante la dinámica social y la evolución del conocimiento, permitiendo el control de constitucionalidad de las leyes tributarias la incorporación de los principios doctrinales al derecho positivo...que hoy es inuestionable forman parte del derecho positivo mexicano.¹⁹

¹⁶ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010; pág. 97

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 48

¹⁸ SMITH Adam; *Op. Cit.*; pág. 411

¹⁹ RUIZ LÓPEZ, Domingo; *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México*; Mich., México; En: <http://www.ruizconsultores.com.mx/Ponencia.pdf.zip>; págs. 8 y 9; Consulta: 17 de Julio de 2010

3.2. Principios constitucionales

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto carecerían de validez jurídica.²⁰

Flores Zavala considera que los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Y pueden clasificarse en dos categorías:

- a. Constitucionales. Son aquellos que están establecidos en la Constitución;
- b. Ordinarios. Son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado.

Concluye diciendo que los principios constitucionales son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la Ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.²¹

En el mismo contexto, Arrijo Vizcaíno establece que los principios constitucionales representan una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Estos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la ley tributaria el sello de justicia, equidad y legalidad.²²

3.2.1. Artículo 31, fracción IV constitucional

El artículo 31 constitucional establece que. – 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.

Del contenido de este precepto constitucional, se puede observar la existencia de los siguientes principios:

- Principio de obligatoriedad
- Principio de generalidad
- Principio de vinculación con el gasto público
- Principio de proporcionalidad y equidad y
- Principio de legalidad.

²⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003, pág. 141

²¹ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 169

²² ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; pág. 22

En este sentido y respecto a este precepto, José Luis Chávez sostiene que el artículo constitucional citado, delega el establecimiento de las contribuciones a las leyes, debiendo éstas respetar “los principios constitucionales” mencionados.²³

3.2.1.1. Principio de obligatoriedad

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que. – **son obligaciones** de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos...

Este principio señala la obligatoriedad que recae en los mexicanos de contribuir para los gastos públicos del Estado –una vez que se haya realizado la hipótesis establecida en ley– La obligatoriedad se refleja en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de los mexicanos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica.

Gordoa López considera que esta obligación deriva de la necesidad de proporcionar al Estado Mexicano los medios suficientes para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo, ello en el supuesto de que existan actos particulares ejecutados por los contribuyentes, suficientes para adecuarse en las hipótesis de causación previstas en ley, que dan origen a la obligación fiscal.

El principio de obligatoriedad no solamente recae sobre la existencia del deber que tiene el contribuyente al pago, sino también sobre la autoridad, la que, en caso de incumplimiento del contribuyente, tiene asimismo el deber de cobrar el crédito fiscal omitido.²⁴

Por su parte, José Luis Chávez establece que esta obligatoriedad es derivada de la imperatividad constitucional y hasta de la coerción legal a contribuir en forma obligatoria al gasto público, tanto por representar un deber ciudadano como por significar un interés público.²⁵

3.2.1.2. Principio de generalidad

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que. – son obligaciones **de los mexicanos**, contribuir para los gastos públicos...

Este principio considera la generalidad de todos los gobernados por igual –sin distinción alguna– es decir, este precepto obliga de manera igual a todos los mexicanos a contribuir para los gastos públicos.

Francisco De la Garza señala que el principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser

²³ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 47

²⁴ GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Los fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2000; págs. 33 y 35

²⁵ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 100

reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 constitucional prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.²⁶

Rafael De Pina argumenta que la generalidad es una característica de la ley y de las demás normas jurídicas, que representa su aplicabilidad a cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado.²⁷

José Luis Chávez establece que este principio es aplicable en dos sentidos:

- Por una parte el requisito de generalidad de las leyes como condición de legalidad de las mismas; y
- Por la otra parte, el de la incidencia misma de la obligación contributiva como condición generalizada de gravamen a todos los ciudadanos sin distinciones de cualquier clase.²⁸

Así pues, este principio tutela la generalidad de los gobernados al disponer, que todos los ciudadanos han de contribuir para el gasto público, es decir, nadie puede estar exento de contribuir salvo por razones que no tengan capacidad contributiva, pero en lo general el gasto público deberá repartirse entre todos los gobernados.

A través de diversas ejecutorias jurisprudenciales la Suprema Corte de Justicia, se ha pronunciado de la siguiente manera:

*Generalidad tributaria. La obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional...resulta trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas –físicas o morales– que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etc....así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra.*²⁹

Principio de generalidad tributaria. Conforme al principio de generalidad tributaria, cuando una persona reúne las condiciones relativas a la obligación de contribuir al gasto público, debe tributar sin importar cuál sea su sexo,

²⁶ *Ibidem.*; pág. 44

²⁷ DE PINA, Rafael; *Diccionario de Derecho*; Trigésimo Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 301

²⁸ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 99

²⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada 1a.IX/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 168127; pág. 552

*nacionalidad, edad, naturaleza jurídica, categoría social o preferencia ideológica, entre otros criterios.*³⁰

3.2.1.3. Principio de vinculación con el gasto público

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que. – son obligaciones de los mexicanos, **contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...

El licenciado Domingo Ruiz considera que este enunciado aunque contiene una obligación a cargo de los mexicanos, se ha interpretado también como un derecho de los contribuyentes al ser un límite para el poder público, interpretado a *contrario sensu* como “sólo para los gastos públicos es que se debe contribuir”. Continúa diciendo que la finalidad de las contribuciones debe ser alcanzar los fines del Estado, es decir, de todos quienes pertenecemos al elemento poblacional del mismo, por lo que los fines del gobierno deberán estar siempre alineados con estos supremos fines colectivos.³¹

Así pues, es menester reiterar que este principio señala literalmente que las contribuciones tienen una finalidad, y es la de financiar el gasto público que realiza el Estado como ente soberano.

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por gasto público? en este sentido diversos tratadistas han emitido su opinión al respecto y lo han definido de la siguiente manera:

Francisco de la Garza citando a Gabino Fraga, expresa que existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema...

Gabino Fraga. – Establece que debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.³²

Flores Zavala. – Señala que debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.³³

De Pina. – Sostiene que son las sumas de dinero abonadas para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las corporaciones públicas.³⁴

³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada 1a.X/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 168160; pág. 547

³¹ RUIZ LÓPEZ, Domingo; *Op. Cit.*; págs. 19 y 20

³² DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 141

³³ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 234

³⁴ DE PINA, Rafael; *Op. Cit.*; pág. 301

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia a través de las siguientes jurisprudencias ha dicho:

*Gasto público. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema.*³⁵

*Gasto público. El concepto de gasto público, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.*³⁶

3.2.1.4. Principio de proporcionalidad y equidad

El artículo 31, fracción IV constitucional establece que. – son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa...**

En torno a este principio –proporcionalidad y equidad– existen dos criterios antagónicos utilizados por diversos autores en cuanto a la interpretación de este precepto, estas posturas radican principalmente en cómo debe entenderse estos conceptos ¿cómo un solo principio? o ¿cómo dos principios distintos?

Los que consideran que la proporcionalidad y la equidad constituyen un solo principio, sostienen que se debe de interpretar como significado de “justicia”, basado en el principio de Adam Smith, en el cual se combinan ambos conceptos con el único fin de buscar la justicia tributaria. Dicho principio referido, establece lo siguiente:

*Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercanamente posible a sus capacidades económicas: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. En la observancia o el menosprecio de esta máxima, consiste lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.*³⁷

³⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Abril de 2009; Jurisprudencia P./J.15/2009; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 167496; pág. 1116

³⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Enero de 2005; Tesis Aislada 2a.IX/2005; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 179575; pág. 605

³⁷ SMITH Adam; *Op. Cit.*; pág. 409

Entre los autores que consideran estos dos conceptos como un sólo principio, se encuentran a Ernesto Flores Zavala, Francisco De la Garza y Raúl Rodríguez Lobato, al establecer lo siguiente:

Flores Zavala. – Opina que no es posible separar las dos palabras, sino que debe entenderse como un solo concepto las palabras “proporcional y equitativa” dado que en su opinión el constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en la materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith muy en boga en esa época.³⁸

Continúa diciendo, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión “proporcional y equitativa” y la formula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos...

De manera que con la expresión “proporcional y equitativa” sólo se busca la justicia de los impuestos. Concluye diciendo que –estos conceptos– “juntos” quieren significar el principio de justicia en los impuestos.³⁹

De la Garza. – Sostiene que el principio de justicia de Adam Smith inspiró a las constituciones mexicanas –1857 y 1917– que proclaman este principio de justicia, cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.⁴⁰

Considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad, es una “justicia tributaria” y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.⁴¹

Rodríguez Lobato. – Señala que ambos términos son un solo concepto y que significan “justicia en la imposición”, es decir, que recogen el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos establecidos en función de su capacidad económica de las personas, que actualmente denominamos como capacidad contributiva.⁴²

Como conclusión a este criterio se debe de estimar que al englobar las garantías de proporcionalidad y equidad, y al dividir las a su vez en el principio de generalidad –que prácticamente es la proporcionalidad– y en el principio de uniformidad –que prácticamente es la equidad– se podrían separar de igual forma como lo hacen los tratadistas que las

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 79

³⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; págs. 225 y 226

⁴⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 404

⁴¹ *Ibidem.*; pág. 272

⁴² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; pág. 44

consideran dos garantías diferentes, que obviamente se necesitan entre sí para llegar a un fin común que es la “justicia tributaria”.⁴³

En contra parte, los autores que consideran que los conceptos –proporcional y equitativa– constituyen dos principios distintos entre sí, se encuentran a Emilio Margain Manautou, Narciso Sánchez Gómez y Ana Laura Gordoá López, al sostener lo siguiente:

Emilio Margain. – Opina que atendiendo a la evolución que ha venido experimentado la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.⁴⁴

Sánchez Gómez. – Señala que son dos conceptos diferentes, y los define de la siguiente manera: *la proporcionalidad* significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar o empobrecer al contribuyente, comenta que la proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación establecida en la ley; *la equidad* significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.⁴⁵

Gordoá López. – Considera que son principios autónomos entre sí...y los define como: *la proporcionalidad* consiste en que todas las leyes impositivas, por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país; *la equidad* es aquella que consiste, por mandato constitucional, en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo.⁴⁶

Como conclusión a este criterio se considera que el Estado requiere que todos los que integran una comunidad y en la medida de sus posibilidades, contribuyan al sostenimiento de éste, para cumplir con sus fines públicos. Por otro lado pueden emplearse un medio racional para evitar la excesiva generalidad de la ley, que implique un sentido de moderación.

⁴³ GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Op. Cit.*; pág. 45

⁴⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 81

⁴⁵ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; págs. 148 y 149

⁴⁶ GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Op. Cit.*; págs. 56 y 57

Debido a la evolución de la legislación tributaria mexicana, se ha sostenido que estas garantías son dos conceptos y no uno solo. Si todos los sujetos que se encuentren en una situación económica regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el sólo hecho que implica esta comprensión –equidad– tal postulado no puede cumplimentarse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos –proporcionalidad.⁴⁷

En cuanto a la postura de la Suprema Corte de Justicia, ha sostenido que en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, como puede corroborarse en las siguientes sentencias.

Proporcionalidad y equidad. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.⁴⁸

En esta ejecutoria se observa claramente como se enfatiza en la separación y en la naturaleza distinta de los dos conceptos –proporcionalidad y equidad–

Proporcionalidad y equidad tributarias. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos...El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo...la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁴⁹

En el mismo sentido, esta sentencia confirma los dos principios que deben contener la fracción IV, del artículo 31 –la proporcionalidad y la equidad– siendo principios distintos entre sí.

Proporcionalidad tributaria. Este principio radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva...la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente,

⁴⁷ *Ibidem.*; pág. 45

⁴⁸ Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991; Jurisprudencia 3a./J.4/91; Octava Época; Instancia: Tercera Sala; Registro No. 207061; pág. 60

⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación, 187-192 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232309; pág. 113

*según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes...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.*⁵⁰

*Equidad tributaria. Este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.*⁵¹

En estas jurisprudencias, se puede observar cómo se conceptualiza de forma separada a ambos principios, estableciéndose así que la proporcionalidad y la equidad constituyen conceptos distintos.

En conclusión, y con base en el análisis realizado de este principio –proporcionalidad y equidad– se puede señalar que de acuerdo a la evolución doctrinal y jurídica que se ha tenido en el sistema tributario mexicano, los conceptos “proporcional y equidad” constituyen dos principios distintos entre sí. Tal vez como se sustentó anteriormente, no se duda que el constituyente primigenio en esencia haya querido referir al principio de justicia de Adam Smith, pero en la actualidad representan principios tributarios distintos y en la práctica difieren en la determinación y en el cobro de las contribuciones.

Por consiguiente, el principio de proporcionalidad, se encuentra vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, mientras que la equidad significa que los contribuyentes deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica tributaria.

3.2.1.5. Principio de legalidad

Por la relevancia que representa el estudio de este principio tributario para el trabajo de investigación, se dedicará el capítulo 4 para su análisis, en el cual se abordará su contenido y principales implicaciones.

⁵⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003; Jurisprudencia P./J.10/2003; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 184291; pág. 144

⁵¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000; Jurisprudencia P./J.24/2000; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 192290; pág. 35

Capítulo 4. Principio de legalidad

-
- | | |
|--|--|
| 4.1. Sistema tributario mexicano | 4.3.2. Sentido material |
| 4.1.1. Historia del precepto constitucional tributario | 4.4. Principio de legalidad |
| 4.2. La Constitución Política Federal | 4.4.1. Principio de supremacía de la ley |
| 4.2.1. Principio constitucional | 4.4.2. Principio de reserva de ley |
| 4.3. La ley | 4.4.2.1. Reserva de ley absoluta |
| 4.3.1. Sentido formal | 4.4.2.2. Reserva de ley relativa |
-

4.1. Sistema tributario mexicano

Todo sistema tributario contiene normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, normas y principios que son directrices de la relación jurídico-tributaria que se da entre el Estado y los particulares.

El sistema tributario en nuestro país tiene como antecedente los eficaces pero inequitativos sistemas tributarios que existían en las culturas precolombinas, basados en la fuerza, más que en la justicia. El tributo era un derecho que se ganaba a través de la guerra, donde los pueblos conquistados se sometían económicamente al conquistador.¹

En México, durante la época de colonización, se conservó el sistema tributario indígena, por considerarlo benéfico para las prácticas recaudadoras españolas, siendo éste utilizado por mucho tiempo.

Una vez consumada la independencia, la historia de México se caracterizó por la lucha por el poder y por la consolidación de un sistema político propio y funcional que diera vida a la naciente república mexicana.

¹ MIRANDA, José; *El Tributo Indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*; El Colegio de México; México; 1980; pág. 24

En este sentido, Sánchez Gómez señala que nuestro país, ha sido la mayor parte de tiempo, desde la consumación de la independencia de 1821 y corroborado en las Constituciones Federales...una República Federal, compuesta de estados libres y soberanos en cuanto a su régimen interior, teniendo como modelo e inspiración la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica.²

La Suprema Corte de Justicia, a través de diversas jurisprudencias ha dictado lo siguiente:

*El sistema tributario –mexicano– tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo –equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos– con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir –elevada a rango constitucional– tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución.*³

*El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario –mexicano– es cubrir los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo...Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales...*⁴

La Constitución Política Federal promulgada en 1917, dispone en sus normas de interés jurídico-tributarias lo siguiente:

Artículo 133. – Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma...serán la Ley Suprema de toda la Unión...

² SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003; pág. 98

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXX, Julio de 2009; Jurisprudencia 1a./J.65/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 166907; pág. 284

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Diciembre de 2007; Jurisprudencia 1a./J.159/2007; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 170585; pág. 111

De acuerdo al contexto de este precepto, se puede observar, como la misma Constitución establece su propia soberanía, es decir la Ley Suprema en México es la Constitución Política Federal y por consiguiente toda norma debe someterse a lo dispuesto por ella y no ser contraria a la misma.

Artículo 72. – Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas...

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

Al respecto de esta disposición, Humberto Delgadillo señala que de acuerdo con la Teoría del Estado se reafirma la idea de que los diputados constituyen la representación de la población, en tanto que los senadores son representantes de las entidades federativas ante el Congreso de la Unión.

Por tal motivo y reflexionando acerca de esta característica del presente artículo, comenta, que la ley en materia tributaria, por su propia naturaleza de intervención en la riqueza de las personas, se establece –artículo 72, inciso h– que sean sus representantes directos quienes conozcan primero cualquier proyecto de ley que pueda causar alguna afectación en la esfera de derechos de los gobernados.⁵

Artículo 73. – El Congreso tiene facultad:

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

Artículo 74. – Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. 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...

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre...la Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

Artículo 131, segundo párrafo. – El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras...el propio Ejecutivo al

⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Principios del Derecho Tributario*; Quinta Edición; Editorial Limusa; México, 2009; pág. 79

enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En relación a este precepto, Humberto Delgadillo⁶ comenta que dichas disposiciones normativas reúnen materialmente las características de leyes, pero que formalmente se trata de actividades administrativas, por lo que se les denomina decreto–delegado.⁷

4.1.1. Historia del precepto constitucional tributario

Es de trascendencia mencionar –para comprender mejor el sistema tributario mexicano– el génesis del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal, el cual establece categóricamente la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, por lo que es menester remitirse a la historia de dicho precepto.

1789. Asamblea Constituyente de Francia

De la Garza considera que los antecedentes de este precepto se deben remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa del 26 de agosto de 1789, la cual consideraba lo siguiente:

Numeral 13. – Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

Esta teoría acerca del impuesto está apoyada con el principio de generalidad, al establecer que todos deben contribuir a los gastos públicos; pero, al mismo tiempo, señala que la aportación es "en atención a sus posibilidades" esto es, lo que la doctrina señala como capacidad contributiva del contribuyente.

1812. Constitución de Cádiz

De la Garza continúa diciendo por otro lado la Constitución de Cádiz, establecía que:

Artículo 8. – Todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Artículo 339. – Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.⁸

En México la influencia francesa y la española, se manifestó en la ideología del movimiento de Independencia. Una vez consumada la independencia y de acuerdo a la realidad tributaria de esa época, se encuentran los siguientes antecedentes:

⁶ *Ibidem.*; pág. 79

⁷ Decreto–delegado es la ley expedida en forma directa y personal por el presidente de la república...en virtud de delegación expresa y facultades operada en su favor por el Congreso Federal –CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010; pág. 25

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005; págs. 269 y 270

Tena Ramírez en su obra *Las Leyes Fundamentales en México*,⁹ realiza el siguiente análisis:

1810. Declaración segunda del bando de Miguel Hidalgo

2a. – Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las catas que lo pagan, y toda exacción que a los indios se les exigía.

1813. Los Sentimientos de la Nación

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

1814. Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana –Constitución de Apatzingán–

Artículo 36. – Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa.

Artículo 41. – Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obedecimiento absoluto a las leyes, un obedecimiento absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Siguiendo con el análisis, el licenciado Arrijo Vizcaíno¹⁰ considera lo siguiente:

1822. Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano

Artículo 15. – Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

1857. Constitución Política Federal

Artículo 31. – Es obligación de todo mexicano:

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

Este mismo artículo 31 fue reformado, años más tarde mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la III, para resultar concebido como sigue:

1898. Reforma constitucional

Artículo 31. – Es obligación de todo mexicano:

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

⁹ TENA RAMIREZ, Felipe; *Leyes Fundamentales en México (1808-1995)*; Decima Novena Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1995; pág. 22

¹⁰ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decima Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005; págs. 246 y 247

El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31.

Finalmente, el texto de la fracción IV de artículo 31 de la Constitución de 1917, establece:

1917. Constitución Política Federal

Artículo 31. – Son obligaciones de los mexicanos:

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

Arrijo Vizcaíno termina con el siguiente comentario, los textos de la Constitución vigente 1917 y la de 1857 coinciden plenamente, al grado de que no es aventurado afirmar que el uno es repetición del otro, lo que pone de manifiesto una cierta continuidad en el pensamiento de los constituyentes, al menos en lo que a esta cuestión se refiere.

Esta justicia exigida –proporcionalidad, equidad y legalidad– por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está acorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico–política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 –artículo 13– y la Constitución de Cádiz de 1812 –artículos 8 y 339–

4.2. La Constitución Política Federal

Como se señaló anteriormente, la misma Constitución establece su propia soberanía, y en este sentido Arrijo Vizcaíno asegura que el fundamento de todo orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución, de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llamada Carta Magna aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

Termina diciendo que en la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico–fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario.¹¹

En el mismo sentido, Flores Zavala señala que de acuerdo a los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente.

¹¹ *Ibidem.*; pág. 31

El primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo.¹²

Por su parte, Sánchez Gómez establece que la Constitución es la fuente inicial del Derecho Fiscal...en ella se sientan las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales.¹³

4.2.1. Principio constitucional

La doctrina considera a este principio, como uno de los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal –junto con el de legalidad– Así pues, el principio constitucional constituye una sumisión a las características esenciales del orden jurídico–fiscal que rige en México.

Arriola Vizcaíno comenta que las normas jurídico–tributarias, al igual que el resto de la legislación ordinaria, emanan de la Constitución, y por consiguiente, deben sujetarse a sus principios y disposiciones.

Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades:

- a. La de regular su creación; y
- b. La de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores son pena de validez.

Continúa diciendo que no basta con que la relación jurídico–tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.¹⁴

Ahora bien, consecuentemente los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico–tributario, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica.

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Trigésima Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2004; pág. 169

¹³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; pág. 42

¹⁴ ARRIOLA VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; págs. 25-27

4.3. La ley

Tal y como lo expresa el Dr. José Luis Chávez la ley representa la norma jurídica emanada del poder público facultado para ello –por regla general del Poder Legislativo– y constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que toda relación tributaria debe estar prevista y reglamentada por una norma.¹⁵

En el mismo sentido, Arriola Vizcaíno señala que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancia, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes, que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público–satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

Así pues, concluye diciendo que la ley es fundamentalmente un marco de referencia obligado tanto para el Fisco como para los causantes, pues al señalar de antemano las respectivas esferas de derechos y obligaciones, no sólo rige sus relaciones sino que sirve de base y da la pauta para dirimir las controversias que pudieran suscitarse.

Como lo sostiene Maurice Duverger citado por Arriola Vizcaíno el impuesto lo decide en principio la ley...el impuesto es una materia reservada al legislador.¹⁶

4.3.1. Sentido formal

El sentido formal y material de la ley, se analiza de la siguiente forma:

El primero –formal– hace alusión al órgano que la realiza, esto es, al Congreso de la Unión integrada por una Cámara de Diputados y una Cámara de Senadores, y para los Estados de la República se trata de una asamblea denominada Legislatura Local.

Así pues, la ley debe emanar del órgano del órgano que constitucionalmente ha sido instituido para ese efecto, esto es, del Poder Legislativo Federal y Local.

4.3.2. Sentido material

El segundo –sentido material– se refiere a que la ley es una norma abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas obligatorias y en ningún caso debe referirse a cuestiones particulares, en otras palabras, se trata de una disposición por la que el Estado crea el derecho y al emitirse se cumple con la función legislativa.¹⁷

¹⁵ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 47

¹⁶ ARRIOLA VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; pág. 47

¹⁷ SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Op. Cit.*; pág. 44

En el mismo tenor, se puede concluir que la ley es el acto emanado única y exclusivamente del Poder Legislativo –aspecto formal– y que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales –aspecto material–

4.4. Principio de legalidad

Como se comentó anteriormente, se considera a este principio de legalidad como uno de los dos pilares fundamentales sobre los que el Derecho Fiscal se sustenta –junto con el de constitucionalidad–

El principio de legalidad de acuerdo con la doctrina se configura en dos momentos acotados por la propia Constitución:

- El primero representa la “esfera normativa” encaminada al Legislativo, establecida en el artículo 31, fracción IV –se configura en el momento en que se confecciona la norma por el legislador– y
- El segundo representa la “esfera aplicativa” direccionada al Ejecutivo, establecida en el segundo párrafo del artículo 14 y primero del artículo 16 constitucionales –se traduce en todos los actos administrativos emanados del Ejecutivo–

Es decir la reserva de ley “esfera normativa” está encaminada al Legislativo como creador de las normas; y, la supremacía de la ley “esfera aplicativa” está direccionada al Ejecutivo como ejecutor de éstas. Se refieren a la actuación tanto del poder Ejecutivo como del Legislativo

4.4.1. Principio de supremacía de la ley

Este principio es fundamental del derecho público conforme al cual todo ejercicio del poder público –esfera aplicativa– deberá estar sometido a la voluntad de la ley, estableciéndose así la seguridad jurídica en los gobernados.

El principio de supremacía de la ley, tal y como su denominación indica, consiste en la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes formales del derecho,¹⁸ a excepción de la Constitución.¹⁹

En este sentido y complementando el párrafo anterior, el licenciado Moto Salazar considera que son cuatro las fuentes formales del derecho y son:

- La ley
- La jurisprudencia
- La costumbre y el uso y
- La doctrina.²⁰

¹⁸ Por fuente formal del derecho entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 58ª Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2005; pág. 51

¹⁹ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO Raúl; *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*; Editorial Porrúa; México; 2001; pág. 41

La Constitución Política Federal consagra el principio de supremacía de la ley en el segundo párrafo del artículo 14 y primer párrafo del artículo 16, en los siguientes términos:

Artículo 14 segundo párrafo. – Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y **conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.**

Cuarto párrafo

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Al respecto de este precepto, De la Garza establece que un reforzamiento del principio de legalidad se encuentra consagrado en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades sino es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.²¹

En el mismo sentido, Flores Zavala sostiene que de los términos y de la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, podemos derivar que las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.²²

Artículo 16 primer párrafo. – 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.

Rodríguez Lobato comenta que el artículo 16 de la Constitución Política Federal, consagra el principio general de legalidad, aplicable, a cualquier campo de la actividad del Estado.²³

De la misma manera, Gordo López afirma que el principio de legalidad se encuentra respaldado por el principio de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema, ya que **el hecho de cobrar un impuesto o contribución implica un acto de molestia que afecta al gobernado.** Por ello la autoridad debe de fundamentar y motivar todo acto que implique un requerimiento de pago, es decir, un principio que al igual que el de legalidad, le da seguridad jurídica al gobernado.²⁴

²⁰ MOTO SALAZAR, Efraín; *Elementos de Derecho*; Editorial Porrúa S.A. de C.V.; México; 2000; pág. 10

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; pág. 265

²² FLORES ZAVALA, Ernesto; *Op. Cit.*; pág. 190

²³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Segunda Edición; Editorial Oxford; México; 2002; pp. 64

²⁴ GORDO LOPEZ, Ana Laura; *Los fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2000; págs. 39 y 40

Por su parte, Arrijo Vizcaíno establece que este principio obedece a un doble enunciado. El primero atañe al Fisco, en tanto que al segundo se refiere a los particulares. Así, se afirma que:

1. 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.

2. Por su parte, **los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables**, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

En este sentido, el principio de Legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares...en esa forma, al subordinarse la acción del Fisco al imperio de la ley, se frena e impide –hasta donde las circunstancias lo permiten– el desarrollo de conductas abusivas.²⁵

El Tribunal Constitucional, ha abordado el estudio de la supremacía de la ley, en diversas ocasiones y ha establecido interpretaciones que amplían y refuerzan la protección al gobernado en esta materia.

*Principio de legalidad que en materia de impuestos, consagra la Constitución Federal. Que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental.*²⁶

*Fundamentación y motivación. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.*²⁷

Qué debe entenderse por Garantía de legalidad. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de

²⁵ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo; *Op. Cit.*; págs. 23 y 24

²⁶ Semanario Judicial de la Federación; 91-96 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232797; pág. 173

²⁷ Semanario Judicial de la Federación, 97-102 Tercera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 238212; pág.143

*autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica.*²⁸

4.4.2. Principio de reserva de ley

Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la reserva de ley representa el conjunto de disposiciones que de manera exclusiva la Constitución le confiere al legislador –esfera normativa– excluyendo de su ámbito la intervención de los otros poderes del Estado.

Es importante precisar que este principio debe regir el actuar del legislador al momento de configurar el hecho imponible y los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo, ya que este principio funge como garante de la seguridad jurídica de los gobernados.

La Constitución Política Federal consagra el principio de reserva de ley en su artículo 31, fracción IV constitucional, el cual establece lo siguiente:

Artículo 31 constitucional. – Son obligaciones de los mexicanos:

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

Domingo Ruiz considera que de esta frase –...*que disponga las leyes*– se desprende el llamado principio de legalidad tributaria, que no es otro que el de reserva de ley en el Derecho Tributario, traducido en que los elementos esenciales del tributo deban estar contenidos en un acto formal y materialmente legislativo, es decir en una ley.²⁹

En cuanto a la esfera normativa aplicable al legislador, Humberto Delgadillo señala que el principio de legalidad –en relación a la elaboración de la ley– se traduce en que en su contenido deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación...ello implica la necesidad de que la ley creadora del tributo deba de contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad del ejecutivo competente. Estas ideas sobre el contenido de la ley tributaria han estructurado lo que en la doctrina se denomina –reserva de ley.³⁰

²⁸ Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XI, Enero de 1993; Tesis Aislada; Octava Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 217539; pág. 263

²⁹ RUIZ LÓPEZ, Domingo; *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México*; Mich., México; En: <http://www.ruizconsultores.com.mx/Ponencia.pdf.zip>; pág.17; Consulta: 17 de Julio de 2010

³⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Op. Cit.*; págs.80 y 81

En el mismo sentido, De la Garza asegura que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación tributaria que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.³¹

A través de diversas ejecutorias jurisprudenciales, se ha abordado la reserva de ley de la siguiente manera:

*Principio de legalidad que en materia de impuestos, consagra la Constitución Federal. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, fracción IV...a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder –Legislativo– que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley**, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular...lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.*³²

*Principio de legalidad en materia de impuestos. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo.*³³

Sistema tributario. La creación del citado sistema –tributario– por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites

³¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; págs. 265 y 266

³² Semanario Judicial de la Federación; 91-96 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232797; pág. 173

³³ Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. S.C.J.N.; Tesis Aislada 1378; Octava Época; Instancia: Cuarta Sala; Registro No. 902051; pág. 969

*que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva...En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas...*³⁴

*Legalidad tributaria. El principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que **mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución**, fijándolos con la precisión necesaria...que genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.*³⁵

Por último, dichos elementos “esenciales” que refiere la anterior ejecutoria, son considerados de manera explícita en la siguiente jurisprudencia.

*Elementos esenciales de los impuestos. Deben estar consignados expresamente en la ley. Para la validez constitucional de un tributo es necesario que esté establecido por ley y...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...y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos.*³⁶

Clasificación del principio de reserva de ley

La doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa, esta clasificación se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva.

En la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley; y la reserva relativa no precisa siempre de normas primarias, basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

³⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Diciembre de 2007; Jurisprudencia 1a./J.159/2007; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 170585; pág. 111

³⁵ Apéndice (actualización 2001) Tomo I, Const., Jurisprudencia S.C.J.N.; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 920034; pág. 59

³⁶ Semanario Judicial de la Federación; 91-96 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232796; pág. 172

4.4.2.1. Reserva de ley absoluta

Este principio consiste, en que la materia sujeta a reserva, debe estar prevista de forma absoluta en una ley material y formal, excluyendo en su totalidad a la posibilidad de que se regule alguna disposición de esta materia, en una norma que no sea emanada del Legislativo.

En este sentido, Torruco Salcedo establece que si la reserva de ley es absoluta se deberán regular todos y cada uno de los aspectos de la materia reservada a través de la ley o en su caso con normas con valor y rango de ley, puesto que no se le permite a alguna otra fuente del derecho su intromisión para disciplinar parcial o totalmente dicha materia.³⁷

A través de la siguiente Tesis, se ha establecido lo siguiente:

*Legalidad tributaria. La reserva de ley absoluta, aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya sea federal, ya sea local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.*³⁸

4.4.2.2. Reserva de ley relativa

Este principio, contrario al anterior, sí permite la injerencia de otras normas aún cuando no tengan el rango de ley, con la salvedad de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo aplicar las disposiciones que no tengan un rango legal.

González García señala que la reserva relativa de ley es aquella en la que se exige la presencia de una ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución establecida –siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son esos elementos y mediante qué normas se llevará a cabo dicha labor, dejándose al Ejecutivo el desarrollo o complementación de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley.³⁹

³⁷ RUIZ LÓPEZ, Domingo; *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México*; Mich., México; En: <http://www.ruizconsultores.com.mx/Ponencia.pdf.zip>; pág.18; Consulta: 17 de Julio de 2010 –TORRUCO SALCEDO, Sitlaly; *Los Principios Constitucionales Tributarios*; en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús; *Manual de Derecho Tributario*; Editorial Porrúa; México; 2005; pág. 18

³⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo VI, Noviembre de 1997; Tesis Aislada; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 197375; pág. 78

³⁹ RUIZ LÓPEZ, Domingo; *Op. Cit.*; –GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCARCEL, E.; *Derecho Tributario I*; Editorial Universitaria; Salamanca; 1997; pág. 63, citado por TORRUCO SALCEDO, Sitlaly; *Op. Cit.*; pág. 18

A través de diversas ejecutorias, este principio es analizado de la siguiente manera: *Legalidad tributaria. La reserva relativa, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.*⁴⁰

*El principio de reserva de ley es de carácter relativo y sólo es aplicable tratándose de los elementos que definen a la cuantía de la contribución. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.*⁴¹

De la anterior ejecutoria se puede señalar que el criterio sustentado, no es el más correcto, como se analizó anteriormente dentro de los elementos esenciales del impuesto, deben también considerarse a los elementos cuantitativos, o bien en todo caso, que por mandato constitucional se establezca, con toda precisión, qué elementos son sujetos a reserva de ley y cuáles se pueden dejar a criterio de otras fuentes, para así brindar plena certeza y seguridad jurídica.

Pues bien, con relación a este principio –reserva de ley– se puede concluir que tanto el carácter objetivo “objeto”; el subjetivo “sujeto”; y el carácter cuantificativo “la base y tasa o tarifa”, son elementos esenciales que configuran el impuesto y se relacionan entre sí lógicamente, por consiguiente su diseño debe ser exclusivo del Poder Legislativo.

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo VI, Noviembre de 1997; Tesis Aislada; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 197375; pág. 78

⁴¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIII, Mayo de 2006; Tesis Aislada; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 175059; pág.15

Capítulo 5. Análisis jurídico de las tarifas en relación al principio de legalidad

5.1. Elementos que cuantifican la obligación tributaria	5.2. La determinación de la obligación tributaria
5.1.1. La base	5.2.1. El método o procedimiento
5.1.2. La tasa o tarifa	5.3. La ilegalidad de las tarifas aplicables al Título IV de LISR

5.1. Elementos que cuantifican la obligación tributaria

La aplicación jurídica de las tarifas contenidas en el Título IV se encuentra regulada por la Ley del Impuesto sobre la Renta¹ publicada el 1 de enero del 2002.

De acuerdo con las disposiciones de este Título, las personas físicas para poder realizar la determinación de dicho impuesto –provisional 113 y anual 177– deberán primeramente identificar los elementos esenciales del tributo que se enmarcan en la ley, dos de éstos se analizaron en el Capítulo 2 de esta investigación –el objeto y el sujeto– pero al momento de calcular y cuantificar el impuesto que habrá de pagarse, es necesario remitirse a los elementos que cuantifican la obligación tributaria, siendo éstos: la base y la tasa o tarifa.

Al respecto y a través de ejecutoria el Tribunal ha establecido que junto con los elementos cualitativos existen otros denominados cuantitativos, pues –éstos– tienen como

¹ El Impuesto sobre la Renta representa el gravamen más importante que sufren los contribuyentes en nuestro país, la ley fiscal por excelencia debido al gran efecto patrimonial que representa en la base de contribuyentes más grande de cualquier impuesto –CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010; pág. 55

objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: 1. La base imponible; y 2. El tipo –tasa o tarifa– aplicable a la base.²

De acuerdo con lo anterior, los elementos –cuantitativos– tienen por objeto fijar los parámetros que permiten cuantificar el monto de la obligación tributaria, ya que resulta imposible pensar que el contribuyente por si mismo conozca la forma cierta de determinar el impuesto

5.1.1. La base

El primer elemento cuantitativo que se estudiará es la base, algunas definiciones que diversos tratadistas han pronunciado respecto a este término, son las siguientes:

Gabriel de Usera. – Es aquella parte o porción –de lo gravado por la ley– evaluada o determinada por distintos procedimientos, **para determinar concretamente el gravamen** a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.³

Sánchez Gómez. – Es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza **sobre la cual se determina el tributo** a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario.⁴

Rodríguez Lobato. – Es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley **al que se le aplica la tarifa para establecer la cuantía** de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida.⁵

De acuerdo con las definiciones anteriores, se puede concluir que la base, es el elemento que permite la valoración pecuniaria de la obligación tributaria, es decir, es necesario que la ley indique de manera clara el o los procedimientos que permitan valorar y cuantificar el hecho imponible, para así, poder determinar la obligación tributaria.

5.1.2. La tasa o tarifa

La tasa. – Es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, o una cantidad de dinero concreto, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser variable, fija, progresiva, pero en todos los casos debe buscarse el respeto de las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad.⁶

² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada I.15°.A.113A Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 168005; pág. 2867

³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Decima Segunda Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1996; pág. 293

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003; pág. 226

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Segunda Edición; Editorial Oxford; México; 2002; pp. 121

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 227

La tarifa. – Son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.⁷

Rodríguez Lobato establece que existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

a. De derrama. La tarifa es de derrama 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. Fija. La tarifa es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, en la Ley del Timbre se señalaba una cuota de \$50.00 por cada legalización que hicieran los funcionarios o empleados de la Federación, Estados o Distrito Federal a solicitud de particulares.

c. Proporcional. La tarifa es proporcional cuando se señalan un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado tiene tarifas de 16%, 11% y 0%.

d. Progresivas. La tarifa es progresiva cuando aumenta al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en 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 absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución Mexicana. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí.

En estricto rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 80 y 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –de la ley anterior– es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.⁸

Como lo establece Rodríguez Lobato, las tarifas contenidas en los artículos 113 y 177 de LISR –artículos 80 y 141 respectivamente de la ley anterior– son tarifas progresivas hasta cierto monto determinado, con el objeto de gravar poco a los de menores ingresos y más a los de mayores ingresos, respetando así la capacidad contributiva de las personas físicas.

⁷ *Ibidem.*; pág. 244

⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Op. Cit.*; págs. 124 y 125

5.2. La determinación de la obligación tributaria

Una vez analizados los elementos que cuantifican la obligación tributaria –la base y la tasa o tarifa– resulta necesario conocer el método o procedimiento que permita aplicar los elementos cuantitativos, puesto que por sí solos, estos elementos no establecen su forma de aplicación.

Al respecto, José Luis Chávez define la “determinación del tributo” como la operación matemática encaminada a fijar el importe exacto mediante aplicación de la tasa tributaria establecida en la ley hacendaria.⁹

Por su parte, Emilio Margain señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de la “determinación de la obligación tributaria”.

1. La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; **la determinación del crédito, mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.**

Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

2. Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.

Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en los términos de la ley o, en su defecto, del reglamento; o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.

Concluye diciendo que, es más fácil reformar un reglamento que una ley. Si la ley sólo se limita a enunciar el método para la determinación del crédito fiscal y deja al reglamento el desarrollarlo, el contribuyente sabe que el método que aplica puede modificarse en su perjuicio en el momento en que el Poder Ejecutivo lo desee. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.¹⁰

5.2.1. El método o procedimiento

Sánchez Gómez establece que en sentido genérico la palabra método significa, el camino que conduce a una meta; también sostiene que, es el procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla, por lo que se identifica con las técnicas de investigación, comunicación y enseñanza.

⁹ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 255

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; págs. 340 y 341

En un sentido más restringido, lo define como un sistema de supuestos, causas, conductos o reglas que se siguen para alcanzar la verdad o para la realización de una actividad, operación o tarea específica o concreta.

Tratándose del método –fiscal– que debe emplearse para la determinación de una obligación contributiva, comenta que éste se refiere a:

La serie de trámites, procedimientos establecidos en una norma jurídica fiscal, que deben aplicarse fielmente por el contribuyente, sujeto pasivo principal o por el responsable solidario, y por las autoridades tributarias, para asentar las bases que vengan a concretizar el nacimiento de una prestación fiscal, y así, se puede formular la liquidación de esa obligación, mediante la operación matemática conducente, y posteriormente se proceda a realizar el entero del gravamen ante la oficina hacendaria respectiva.¹¹

Su importancia

Margain Manautou señala que, toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual, el contribuyente o el fisco, o mediante el acuerdo de ambos, se determine el crédito a pagar.

Sostiene que es importante lograr incorporar dentro de la ley el método más indicado para la determinación del crédito a pagar, atendiendo a la naturaleza del gravamen y la fuente del mismo, así como poner a disposición de las autoridades hacendarias los métodos que deberán emplearse para precisar si se ha pagado correctamente los créditos fiscales.¹²

En el mismo sentido, Sánchez Gómez establece que en la legislación contributiva, se deben establecer preceptos jurídicos que orienten y expliquen de la mejor manera el procedimiento que debe seguirse para determinar una obligación fiscal, que el método sea el más idóneo, conducente y conveniente, tanto para el sujeto pasivo, como para el sujeto activo, debiendo revestir: limpieza, sencillez, economía y comodidad, que constituyen sus propias características; **y sobre todo, la persona que lo lleve a la práctica, lo conozca, lo entienda y lo sepa aplicar correctamente**, para que tenga eficacia en la realidad social.¹³

A través de jurisprudencias, la Suprema Corte de justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

Legalidad tributaria. Alcance de dicho principio en relación con el grado de definición que deben tener los elementos constitutivos del impuesto. El principio de legalidad tributaria...exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus

¹¹ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 359

¹² MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.*; pág. 339

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso; *Op. Cit.*; pág. 359

*obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia.*¹⁴

*Legalidad tributaria. El principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria...que genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse...En ese tenor...**bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquella –la autoridad administrativa– debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria** y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.*¹⁵

Así pues, se concluye sustentando de la importancia que representa el procedimiento o mecanismo para la cuantificación del impuesto, es decir, éste además de estar enmarcado en ley deberá ser claro, razonable y preciso, para que no haya lugar a dudas en la forma cierta de determinar y cuantificar la obligación tributaria.

5.3. La ilegalidad de las tarifas aplicables al Título IV de la LISR

En este numeral se analizarán detalladamente los ordenamientos jurídicos que pretenden justificar la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente y aplicable al ejercicio fiscal y a la declaración anual del 2011.

Artículo 113. Se encuentra en el Capítulo I de los ingresos por salarios, este precepto contiene la tarifa que habrá de considerarse para el cálculo de los pagos provisionales mensuales –del Título IV– El cual en su segundo párrafo establece lo siguiente:

Segundo párrafo

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006; Jurisprudencia, Tesis: P./J. 106/2006; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 174070; pág. 5

¹⁵ Apéndice (actualización 2001) Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 920034; pág. 59

Tarifa ¹⁶			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	En adelante	6,141.95	30.00

Tabla N° 2. Tarifa artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

El segundo párrafo de este artículo señala únicamente que a la totalidad de ingresos obtenidos se le aplicará la tarifa contenida en el mismo, pero la interrogante es ¿cómo se aplica dicha tarifa? En este artículo no se establece procedimiento alguno para su aplicación.

Artículo 127. Se encuentra en el Capítulo II donde tributan las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, este precepto establece la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio. El cual en su segundo y tercer párrafo señala lo siguiente:

Segundo párrafo

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente:

Tercer párrafo

Se tomará como base la tarifa del artículo 113 de esta ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Se puede observar claramente que este artículo establece, únicamente la mecánica de cómo se deberá elevar la tarifa al período correspondiente, ello no es discutible, pero éste, no señala ningún procedimiento de cómo aplicar la tarifa.

¹⁶ Tarifa para pago provisional 2011. Fundamento: Artículo Segundo, inciso e); Artículo Transitorio 2010; Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2010; Publicado en el D.O.F. el 7 de diciembre de 2009

Artículo 177. Se encuentra en el Capítulo XII de la declaración anual, donde se establecen las disposiciones referentes al cálculo del impuesto anual que habrán de determinar las personas físicas. El cual en su primer y tercer párrafo establece lo siguiente:

Segundo párrafo

Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Tarifa ¹⁷			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	En adelante	73,703.40	30.00

Tabla N° 3. Tarifa artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Tercer párrafo

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Como se puede observar en los preceptos anteriores no se establece procedimiento alguno para que las tarifas puedan ser aplicadas al momento de cuantificar el impuesto. Es más puede asegurarse que en ningún precepto de esta ley o del CFF, se establece cómo aplicar las tarifas del Título IV de las personas físicas, violando con esto el principio de legalidad consagrado en la Constitución.

¹⁷ Tarifa para la declaración anual 2011. Fundamento: Artículo Segundo, inciso f); Artículo Transitorio 2010; Disposiciones de Vigencia Temporal de la Ley del Impuesto sobre la Renta 2010; Publicado en el D.O.F. el 7 de diciembre de 2009

Sin embargo, una parte muy sensible en este sentido, es lo establecido por la Suprema Corte de Justicia, señalando a través de jurisprudencia, que ***el legislador no está obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que deba efectuarse para obtener el impuesto a pagar***... En este caso entonces, se generan las siguientes interrogantes:

– ¿Quién es el obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que debe efectuarse para obtener el impuesto a pagar: el Legislativo –a través de ley; el Ejecutivo –a través de Reglamento; o las Autoridades Fiscales –a través de Disposiciones de carácter general?

– El cobro de impuestos, como se analizó anteriormente es un acto de molestia que afecta al gobernado. De acuerdo al artículo 16 constitucional, la autoridad fiscal ¿cómo fundamentaría el procedimiento, si el contribuyente no lo aplica correctamente?

– Los elementos que cuantifican el impuesto –base y tarifa– ¿no son materia reservada sólo para el legislador?

*Renta. El artículo 177 de la ley del impuesto relativo, al establecer la forma y el procedimiento para calcular el tributo, no transgrede el principio de legalidad tributaria. El citado precepto no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer expresamente que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio...y una vez obtenida la cantidad correspondiente –utilidad gravable– se le aplicará la tarifa que le resulte de acuerdo con la tabla contenida en el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se expidió dicha ley, conforme a la cual se aplica una tarifa progresiva con base en una cantidad entre el límite inferior y el superior, estableciendo una cuota fija, aplicando la tasa del impuesto sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje. Lo anterior es así, en virtud de que **el legislador no está obligado a definir cada una de las operaciones aritméticas que deban efectuarse para obtener el impuesto a pagar**, pues no se trata de establecer un manual de fórmulas, sino de determinar los procedimientos para calcular el tributo, conforme a un mecanismo de clara comprensión que genere certidumbre a los contribuyentes, lo cual se observa en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...*¹⁸

Este criterio vulnera la esencia del principio de legalidad –reserva de ley– ya que está relevando al legislador y a su función legislativa de definir los elementos esenciales del impuesto, es decir, con esto simplemente se genera incertidumbre en los contribuyentes, ya que otra persona distinta al legislador, puede definir y establecer las operaciones aritméticas que inciden esencialmente en la determinación y cuantificación del impuesto a pagar.

Ahora bien, de acuerdo con lo anterior se analizarán las opiniones del licenciado Espinosa Campos y del despacho Kim Quezada, ambos se han pronunciado en contra de la aplicación de las tarifas y coinciden en que dicha aplicación viola el principio de legalidad.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006; Tesis Aislada 1a.CLIV/2006; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 174022; pág. 281

Espinosa Campos comenta que desde hace tiempo, ha surgido la inquietud referente a la posible legalidad o ilegalidad de las tarifas que comúnmente aplicamos a la base gravable de las personas físicas para pagar el Impuesto sobre la Renta. Ello es así porque en ninguna parte de las leyes tributarias encontramos ordenamiento legal alguno, que nos explique o dé a conocer cómo deben de aplicarse dichas tarifas.

Sostiene que estas tarifas se han venido aplicando por costumbre, que queremos decir con esto, que no existe en las leyes tributarias algún precepto que señale el mecanismo para aplicar las mencionadas tarifas.

Haciendo una breve investigación entre los profesionales de la materia, al cuestionarles por nuestra parte cuál es el fundamento para aplicar estas tarifas, reconocen plenamente que en la ley no existe fundamento jurídico alguno, que todos hemos aprendido estos procedimientos porque así nos lo transmitieron en la Universidad e incluso en las revistas técnicas especializadas se han aplicado a lo largo de muchos años, así porque sí, sin que exista disposición que lo explique.

Así pues, concluye diciendo que la costumbre no es fuente de nuestro Derecho Fiscal y que al no existir ordenamiento legal alguno que establezca la forma de aplicar las tarifas de las personas físicas, resultan totalmente ilegales, al vulnerar flagrantemente el principio de legalidad tributaria.¹⁹

En este sentido y de acuerdo al análisis realizado en el capítulo 1, se considera que la costumbre no constituye una fuente formal del Derecho Fiscal, y por consiguiente debe desecharse tajantemente cualquier aplicación de ésta en materia tributaria, resultando así una aplicación carente de legalidad.

Por su parte, Kim Quezada comenta que se ha discutido la constitucionalidad de las tarifas del impuesto, por no tener definida una mecánica pormenorizada sobre cómo deben aplicarse las tarifas y calcularse el impuesto.

Señala que en el ámbito fiscal durante años se han venido aplicando las tarifas de acuerdo al conocimiento general de quienes practican la contabilidad y conocen de la materia fiscal, pero para la Constitución Federal esto no debe ser suficiente, debe existir un procedimiento pormenorizado y detallado en la propia ley, que garantice la debida y exacta aplicación de esas tarifas.

Concluye diciendo que el impuesto no puede calcularse al no existir un procedimiento de aplicación de las tarifas establecidas en los artículos 113 y 177 de la Ley del ISR y que, por consecuencia, las personas físicas no están en posibilidad de calcularlo, resultando inconstitucional la ley.

¹⁹ ESPINOSA CAMPOS, Luis Antonio; *¿Es Legal la Aplicación de las Tarifas y Tablas de ISR para las Personas Físicas?*; Benito Juárez, D.F., México; En: <http://www.espinosacampos.com.mx/aa.htm>; Consulta: 10 de Enero de 2010

Cita la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en donde se explica la mecánica para determinar el ISR de las personas físicas, en concreto las tarifas establecidas en los artículos 80 y 80-A de la Ley del ISR abrogada –vigente hasta 2001– y las creadas a partir de la nueva Ley del ISR –113 y 114–²⁰

Jurisprudencia. Subsidio acreditable. Su determinación conforme a lo dispuesto en los artículos 80 y 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en el año 1999). Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio que se sustenta en esta resolución... –el impuesto– se calcula aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la tarifa contenida en el referido artículo 80, misma que refiere los siguientes datos:

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	3.00
341.36	2,897.26	10.24	10.00
2,897.27	5,091.68	265.83	17.00
5,091.69	5,918.87	638.88	25.00
5,918.88	7,086.49	845.68	32.00
7,086.50	14,292.44	1,219.32	33.00
14,292.45	41,666.67	3,597.28	34.00
41,666.68	125,000.00	12,904.52	35.00
125,000.01	166,666.67	42,071.19	37.00
166,666.68	En adelante	57,696.19	40.00

Tabla N° 4. Tarifa artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Tal mecanismo implica realizar la siguiente operación:

- 1. La cantidad correspondiente al total de ingresos obtenidos en un mes de calendario debe ubicarse entre los límites inferior y superior de la tarifa, pues éstos constituyen los márgenes que determinan el porcentaje a aplicar;*
- 2. Una vez ubicada la cantidad en el renglón o rango correspondiente, se le resta la cantidad señalada como "límite inferior" y al resultado se le denomina "excedente del límite inferior";*
- 3. Esta cantidad llamada "excedente del límite inferior" se multiplica por el porcentaje que se contiene en la cuarta columna atendiendo al renglón en que se ubicó el ingreso; y*

²⁰ KIM QUEZADA y Asociados, S.C.; *Las Personas Físicas Podrían No Pagar ISR en el 2006*; Tijuana, Baja California, México; En: <http://www.kimquezada.com/pdf/Boletin%ISR2006.pdf>; Consulta: 23 de Agosto de 2009

4. A la cantidad que resulte se le suma la "cuota fija" que se contiene en la tercera columna, obteniéndose así el denominado por la propia ley como "impuesto a cargo".²¹

El procedimiento que se establece en la jurisprudencia, se esquematiza de la siguiente manera:

ARTÍCULO 80 LISR		
Cálculo para determinar el Impuesto sobre la Renta		
	INGRESOS OBTENIDOS	35,000.00
(-)	LIMITE INFERIOR	14,292.45
(=)	EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	20,707.55
(×)	% S/EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	34.00%
(=)	"Impuesto marginal" ²²	7,040.57
(+)	CUOTA FIJA	3,597.28
(=)	IMPUESTO A CARGO	10,637.85

Tabla N° 5. Cálculo para determinar el Impuesto sobre la Renta

Esto a todas luces no tiene peso legal, ya que no tendría que existir tal procedimiento en una jurisprudencia, sino que debe estar plasmado en una ley, para otorgarle plena seguridad jurídica al contribuyente e inclusive a las propias autoridades fiscales.

Como se analizo en el Capítulo 1, la jurisprudencia no constituye una fuente de derecho objetivo fiscal, es decir no puede ir más allá que la propia ley, y en este caso en particular, **interpreta de manera detallada un procedimiento que el legislador simplemente no estableció**, por consiguiente esta aplicación –procedimiento– constituye un hecho ilegal al traspasar el marco legal establecido.

Tal y como lo señala acertadamente el Dr. José Luis Chávez al decir que interpretar las leyes fiscales representa una actividad sumamente delicada ya que de la forma como se ejerza dependerá en gran medida, **que no se graven a los causantes con cargas indebidas**.²³

²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Abril de 2004; Jurisprudencia; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Tesis 2a./J.47/2004; Registro No. 181646; pág. 446. –Contradicción de tesis 166/2003-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito. 2 de abril de 2004; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro 18139; pág. 745

²² El impuesto marginal es el que resulta de aplicar la tasa que corresponde en la tarifa del artículo 80 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior –Ley del Impuesto sobre la Renta publicada el 30 de diciembre de 1980, tercer párrafo artículo 80-A

²³ CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *Op. Cit.*; pág. 61

Los criterios cambiantes de la Suprema Corte generan incertidumbre e inseguridad jurídica al gobernado, por ejemplo en Diciembre del 2006 a través de la jurisprudencia –2a./J.186/2006-²⁴ cambió su criterio relacionado con la mecánica del cálculo del “impuesto marginal” que sirve de base para determinar el monto del “subsidio acreditable”, esto con relación a la jurisprudencia –2a./J.47/2004- anteriormente emitida en abril del 2004. Por consiguiente resulta importante afirmar que mientras no esté contenido en ley el procedimiento para la aplicación de la tarifa, éste estará al arbitrio de los tribunales y no al del legislador.

Se puede concluir que la ilegalidad se configura al no respetarse lo proveído por nuestra norma máxima, que establece que los impuestos así como sus elementos esenciales deben estar consagrados en ley, y que sólo el legislador a través del proceso legislativo puede establecer cargas tributarias a los particulares, es decir el impuesto es una materia reservada únicamente al legislador.

De ahí, que las tarifas al no tener un claro apoyo legal para su aplicación y por consiguiente cuantificación del Impuesto a cargo –de las personas físicas– en este ordenamiento LISR, su aplicación resulta carente de toda legalidad y proscrita del régimen constitucional, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.

²⁴ Ver jurisprudencia... –Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Diciembre de 2006; Jurisprudencia; Tesis: 2a./J.186/2006; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; No. Registro: 173666; pág. 222

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones	Recomendaciones
--------------	-----------------

Las conclusiones y recomendaciones que se obtuvieron al desarrollar la presente investigación, fueron las siguientes:

Conclusiones

Primera. –capítulo 1. La actividad financiera que realiza el Estado, está encaminada primeramente a procurarse de recursos económicos para poder realizar sus funciones, posteriormente realiza la administración de los mismos, y por último encausa estos recursos a la correcta aplicación de sus objetivos planteados. El tema central de esta investigación está direccionado a analizar la captación y recaudación de los recursos económicos que realiza el Estado a través del Fisco –es decir al Derecho Fiscal–

Segunda. –capítulo 2. Los impuestos representan el rubro más importante por los cuales el Estado obtiene sus ingresos por sus funciones de derecho público. Por consiguiente, es el tributo que más ha sido estudiado por la doctrina.

Todo impuesto debe contener los elementos para su correcta aplicación, los cuales, la doctrina como el derecho los han definido como elementos esenciales debido a que es a través de ellos que se delimita y se cuantifica el hecho imponible previsto por la ley.

Tercera. –capítulo 3. Dentro de los principios doctrinarios que se analizaron, el más importante para el presente trabajo, es el principio de certidumbre formulado por Adam Smith, ya que este principio establece que los impuestos deben ser ciertos y determinables, además de que todo debe ser claro e inteligible para el contribuyente.

Este principio señala que todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos, para evitar así, impuestos imprevisibles y sobre todo la arbitrariedad en la imposición.

Cuarta. –capítulo 4. Dentro de los principios constitucionales que se estudiaron, sin duda el más importante para esta investigación es el principio de legalidad –reserva de ley– El cual establece que tanto el impuesto como todos sus elementos, deben estar incorporados en un acto formal y materialmente legislativo –es decir en una ley–

Quinta. –capítulo 5. De este capítulo se pueden realizar las siguientes conclusiones:

- Los elementos cuantitativos constituyen el aspecto más importante del impuesto en cuanto a su determinación, esto es, que de acuerdo a su trascendencia –la base, la tasa o tarifa– deben ser materia del legislador, es decir, al ser elementos esenciales del impuesto, éstos no pueden dejarse al arbitrio de algún otro poder que no sea el Legislativo.
- El método o procedimiento que debe contener toda norma jurídica para cuantificar el impuesto, debe ser claro y entendible, para que el contribuyente tenga certeza jurídica en la forma de determinar la obligación fiscal.
- Las fuentes del Derecho son analizadas en la décima segunda conclusión de este apartado.

Sexta. –pregunta 1. ¿Cuáles son los principios tributarios consagrados en la Constitución Política Federal? Toda contribución para que tenga validez constitucional, debe respetar los principios tributarios establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los cuales son:

1. Generalidad,
2. Obligatoriedad,
3. Vinculación con el gasto público,
4. Proporcionalidad y equidad, y
5. Legalidad.

La Constitución como norma suprema en el sistema jurídico mexicano, consagra los derechos fundamentales de los mexicanos, esto es, que en materia tributaria se establecen ciertos principios rectores de las contribuciones, con el objeto de limitar la actuación del Estado y fungir como garante de la seguridad jurídica de los mexicanos.

Séptima. –pregunta 2. ¿Cuál es el marco jurídico del principio de legalidad? El principio de legalidad se encuentra establecido expresamente en el precepto constitucional anterior, el cual señala, que el legislador es el único facultado por la Constitución, que puede establecer las cargas tributarias necesarias a fin de contribuir para los gastos públicos del Estado.

La ley –producto de un acto formal y materialmente legislativo– representa la seguridad jurídica del gobernado, esto es, porque sólo a través de la ley se pueden establecer las situaciones jurídicas o de hecho de las contribuciones.

Octava. – En materia tributaria el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5o, establece que las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, se considera que establecen cargas, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa –es decir, las contribuciones–

Novena. – El ordenamiento fiscal citado, establece los elementos que deben contener las cargas fiscales a los particulares –contribuciones– La doctrina lo ha definido a este principio como reserva de ley, ya que acota el accionar del legislador, al dictar que éste es el único que puede establecer los elementos esenciales de los impuestos, esto es, para que no quede margen a la arbitrariedad en la imposición, ni a la imprevisibilidad en las cargas tributarias.

Décima. – La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto de este principio, y ha sostenido que sólo mediante un acto formal y materialmente legislativo, se deben establecer todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión necesaria para que genere certidumbre al gobernado y no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras. También ha señalado expresamente al igual que el Código Fiscal, que los elementos esenciales –de la contribución– son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Décima primera. –pregunta 3. ¿Cuáles son los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto? Toda contribución se configura por elementos cualitativos y cuantitativos relacionados lógicamente entre sí. Los primeros son el objeto y el sujeto, calificados así por que delimitan o definen el campo de aplicación de cada contribución; los segundos denominados cuantitativos, tienen por objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria, siendo la base y la tasa o tarifa aplicable a la base.

Los elementos cuantitativos conllevan a la aplicación correcta y estricta del hecho imponible previsto por el legislador, es decir a través de éstos, se aplica materialmente la norma para que los gobernados puedan cuantificar monetariamente la obligación fiscal.

Décima segunda. –pregunta 4. ¿Cuál es el alcance de la jurisprudencia y la costumbre como fuentes del Derecho Fiscal? Las fuentes del Derecho Fiscal representan las bases que ayudan a interpretar y aplicar las normas jurídico–tributarias, sin embargo no todas las fuentes poseen el mismo rango –respecto a la imposición de cargas– Es decir, la única fuente formal de derecho objetivo en materia fiscal, es la ley, ya que las otras fuentes de menor jerarquía –jurisprudencia y costumbre– no pueden imponer cargas tributarias, que no hayan sido contempladas en una ley.

Décima tercera. – El procedimiento constituye el principal soporte para poder cuantificar el hecho imponible –determinar la base y aplicar la tarifa– es decir, formular la liquidación de la obligación fiscal, mediante la operación matemática conducente y determinar así el crédito fiscal.

Décima cuarta. – El Impuesto sobre la Renta en el Título IV, dispone el régimen tributario de las personas físicas, las cuales a través de la aplicación de tarifas contenidas en los artículos 113 y 177 –declaración provisional y anual respectivamente– deberán cuantificar dicho impuesto.

Décima quinta. – Las tarifas representan las listas de unidades o de medidas que sirven de base para cuantificar el impuesto por parte de las personas físicas.

Son tarifas progresivas, diseñadas así por el legislador para gravar más a los que más ingresos obtienen y menos a los de menor ingreso, cumpliéndose así, el principio de proporcionalidad.

Décima sexta. – Dichas tarifas contenidas en la mencionada ley, no establecen procedimiento alguno para su aplicación, ocasionando con esto que la obligación fiscal no pueda cuantificarse. Es decir, no se cumple con lo establecido de que los elementos esenciales se relacionan lógicamente entre sí, afectando de tal forma, que no se puede conocer la forma cierta de aplicar la tarifa a la base imponible.

Décima séptima. –HIPOTESIS La falta de procedimiento en la aplicación de las tarifas contenidas en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de legalidad. Una vez analizado y estudiado a lo largo de esta investigación el principio de legalidad enmarcado en la Constitución, se establece que dentro de los elementos que configuran toda contribución, están los elementos cualitativos y cuantitativos, mismos que al pretender identificarlos en la aplicación de las tarifas del Título IV del Impuesto sobre la Renta, no se cumplen en su totalidad, por lo que **dicho impuesto se está calculando de manera imprevisible al no tener fundamento legal alguno que establezca de manera cierta su aplicación y determinación.**

Por lo tanto, se concluye de manera categórica y de acuerdo a la hipótesis planteada, que la aplicación de dichas tarifas constituye una violación flagrante al principio de legalidad enmarcado en la norma máxima –la Constitución Política Federal– consecuencia lógica es, que su aplicación transgreda el marco constitucional promulgado el 5 de febrero de 1917 por el jefe constitucionalista Venustiano Carranza.

Recomendaciones

Primera. – El sistema jurídico-tributario en México debe respetar en todo momento el marco legal constitucional, es decir, toda disposición tributaria debe estar configurada de acuerdo a los principios rectores de la Constitución.

Por lo anterior, es necesario que en México se realice un análisis del sistema tributario actual, con el fin de analizar las disposiciones vigentes y poder así otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, es decir, aseverar que sus contribuciones para el gasto público están apegadas al marco de legalidad establecido en la propia Constitución. En la inteligencia de no ser así, se seguirá generando inseguridad jurídica e incertidumbre en los gobernados.

Segunda. – Por otro lado, para la obtención de un sistema tributario más justo resulta necesario comprender y respetar el pensamiento de Adam Smith, al referirse que el sistema jurídico-tributario debe integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa que son causas de riqueza, mientras que el abuso tributario desalienta la iniciativa individual y sólo puede ser causa de pobreza en las naciones.

Tercera. – En este tenor, en México es necesaria una reforma fiscal que no se enfoque a crear nuevos impuestos para los contribuyentes cautivos –de por sí, ya castigados económica y administrativamente– o que se sigan cobrando impuestos carentes de legalidad, sino que deben buscarse otras alternativas como: fomentar la efectividad en el cobro, no permitir el comercio informal –ampliándose así la base de contribuyentes– y prohibir las exenciones fiscales, todo esto, con el propósito de que el gasto público se distribuya de forma equitativa a todos los mexicanos.

Cuarta. – La reestructura del sistema tributario debe obedecer:

- Establecer por mandato legal, qué elementos de los impuestos –cualitativos y cuantitativos– están reservados al legislador y cuáles no, para dar certeza al contribuyente;
- Consecuentemente así, el legislador deberá respetar este principio, configurando el impuesto y todos sus elementos necesarios para su determinación;
- Si realmente el sistema jurídico-tributario se rige por el marco de legalidad como lo establece la Constitución y la Suprema Corte, las cargas fiscales deben estar establecidas en una ley –tanto el impuesto como los elementos esenciales de los mismos–
- En la inteligencia de no ser así, el procedimiento de aplicación de la tarifa seguirá estando al arbitrio de otro poder y no al del legislador como lo marca la Constitución.

Quinta. – Es necesario que la Suprema Corte de Justicia de la Nación declare la inconstitucionalidad de las tarifas aplicables al Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por no establecer procedimiento alguno para su aplicación, violando así, flagrantemente el principio de legalidad contenido en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Sexta. – El legislador debe ajustar el régimen tributario, al establecer todos los elementos que contengan las disposiciones tributarias. Por lo tanto, se deben reformar las disposiciones de los artículos 113 y 177 que contienen las tarifas aplicables a los ingresos del Título IV de la LISR. **Dicha reforma debe contemplar el procedimiento para aplicar correctamente las tarifas**, el cual debería quedar de la siguiente forma:

Artículo 113 y 177. El impuesto –o retención en su caso– se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos, la siguiente: (...tarifa...)

Dicha tarifa, se aplicará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. La cantidad correspondiente al total de ingresos obtenidos que conforman la BASE debe ubicarse entre los límites inferior y superior de la TARIFA, pues éstos constituyen los márgenes que determinan el porcentaje a aplicar;
2. Una vez ubicada la cantidad en el renglón o rango correspondiente, se le resta la cantidad señalada como "límite inferior" y al resultado se le denomina "excedente del límite inferior";
3. Esta cantidad llamada "excedente del límite inferior" se multiplica por el porcentaje que se contiene en la cuarta columna atendiendo al renglón en que se ubicó el ingreso; y
4. A la cantidad que resulte se le suma la "cuota fija" que se contiene en la tercera columna, obteniéndose así el denominado por la propia ley como "impuesto a cargo".

Con este “procedimiento” enmarcado legalmente, se le daría certidumbre y seguridad jurídica al gobernado, y sobre todo se evitaría a toda costa la arbitrariedad y la imprevisibilidad en la aplicación de estas tarifas –teniendo la certeza en la determinación correcta del impuesto–

Bibliografía

Fuentes consultadas

Legislaciones

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Publicada el 5 de Febrero de 1917; Texto vigente
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Enero de 2002; Texto vigente
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION; Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1981; Texto vigente
- CODIGO CIVIL FEDERAL; Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de Mayo, 14 de Julio, 3 y 31 de Agosto de 1928; Texto vigente

Bibliográficas

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; Decimo Novena Edición; Editorial Themis, S.A. de C.V.; México; 2005
- CARRASCO IRIARTE, Hugo; *Diccionario de Derecho Fiscal*; Tercera Edición; Editorial Oxford; México; 2007
- CHÁVEZ CHÁVEZ José Luis; *La Relación Tributaria Entre el Estado y los Contribuyentes en México*; Primera Edición; Editorial Ediciones Michoacanas, Imprenta Offset.; México; 2010
- DARÍO ROMBOLÁ, Néstor; *Diccionario Ruy Díaz de Ciencias Jurídicas y Sociales*; Edición 2005; Editorial Ruy Díaz; Argentina; 2005
- DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Vigésima Sexta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2005
- DE LA PEZA José Luis; *De las Obligaciones*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 1995
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; *Principios del Derecho Tributario*; Quinta Edición; Editorial Limusa; México; 2009
- DE PINA, Rafael; *Diccionario de Derecho*; Trigésimo Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2005
- FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Trigésima Cuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2004
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 58ª Edición; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2005
- GIL VALDIVIA, Gerardo; *Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1985; Tomo V

- GORDOA LOPEZ, Ana Laura; *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A. de C.V.; México; 2000
- KRICKEBERG, Walter; *Las Antiguas Culturas Mexicanas*; Segunda Edición; Editorial Fondo de Cultura Económica; México; 1964
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Decima Segunda Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1996
- MIRANDA, José; *El Tributo Indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*; El Colegio de México; México; 1980
- MOTO SALAZAR, Efraín; *Elementos de Derecho*; Editorial Porrúa S.A. de C.V.; México; 2000
- PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO Raúl; *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*; Editorial Porrúa; México; 2001
- PORRÚA, Manuel; *En torno al Derecho Azteca*; Editorial Miguel Ángel Porrúa; México; 1991
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; Segunda Edición; Editorial Oxford; México; 2002
- SANCHEZ GOMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano*; Tercera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 2003
- SMITH Adam; *La Riqueza de las Naciones*; Editorial Fondo de Cultura Económica; 1958
- TENA RAMIREZ, Felipe; *Leyes Fundamentales en México (1808-1995)*; Decima Novena Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1995
- TORRUCO SALCEDO, Sitlaly; *Los Principios Constitucionales Tributarios*; en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús; *Manual de Derecho Tributario*; Editorial Porrúa; México; 2005
- VAILLANT, GEORGE C.; *La Civilización Azteca*; Editorial Fondo de Cultura Económica; México; 1965

Páginas Web

- RUIZ LÓPEZ, Domingo –Ruiz Consultores, S.C.; *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México*; Morelia, Michoacán, México; <http://www.ruizconsultores.com.mx>
- ESPINOSA CAMPOS, Luis Antonio; *¿Es Legal la Aplicación de las Tarifas y Tablas de ISR para las Personas Físicas?*; Benito Juárez, D.F., México; <http://www.espinosacampos.com.mx/aa.htm>
- KIM QUEZADA y Asociados, S.C.; *Las Personas Físicas Podrían No Pagar ISR en el 2006*; Tijuana, Baja California, México; <http://www.kimquezada.com/pdf/Boletin%ISR2006.pdf>
- LEYES FEDERALES –<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/>
- JURISPRUDENCIAS –<http://www2.scjn.gob.mx/ius2006/>

Jurisprudencias

- Semanario Judicial de la Federación, XLI; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 336192; pág. 945
- Semanario Judicial de la Federación, Mayo de 1992; Jurisprudencia P./J.17/92; Octava Época; Instancia: Pleno; Registro No. 205662; pág. 12
- Semanario Judicial de la Federación, LIV; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 332385; pág. 2014
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada I.15º.A.113A Novena Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 168005; pág. 2867
- Semanario Judicial de la Federación, XXXIV; Tesis Aislada; Quinta Época; Instancia: Tercera Sala; Registro No. 337195; pág. 1360
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXX, Julio de 2009; Jurisprudencia 1a./J.65/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 166907; pág. 284
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada 1a.IX/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 168127; pág. 552
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Enero de 2009; Tesis Aislada 1a.X/2009; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 168160; pág. 547

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Abril de 2009; Jurisprudencia P./J.15/2009; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 167496; pág. 1116
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Enero de 2005; Tesis Aislada 2a.IX/2005; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 179575; pág. 605
- Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991; Jurisprudencia 3a./J.4/91; Octava Época; Instancia: Tercera Sala; Registro No. 207061; pág. 60
- Semanario Judicial de la Federación, 187-192 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232309; pág. 113
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003; Jurisprudencia P./J.10/2003; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 184291; pág. 144
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000; Jurisprudencia P./J.24/2000; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 192290; pág. 35
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Diciembre de 2007; Jurisprudencia 1a./J.159/2007; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 170585; pág. 111
- Semanario Judicial de la Federación; 91-96 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232797; pág. 173
- Semanario Judicial de la Federación, 97-102 Tercera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 238212; pág.143
- Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XI, Enero de 1993; Tesis Aislada; Octava Época; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Registro No. 217539; pág. 263
- Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. S.C.J.N.; Tesis Aislada 1378; Octava Época; Instancia: Cuarta Sala; Registro No. 902051; pág. 969
- Apéndice (actualización 2001) Tomo I, Const., Jurisprudencia S.C.J.N.; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 920034; pág. 59
- Semanario Judicial de la Federación; 91-96 Primera Parte; Jurisprudencia; Séptima Época; Instancia: Pleno; Registro No. 232796; pág. 172
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo VI, Noviembre de 1997; Tesis Aislada; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 197375; pág. 78
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIII, Mayo de 2006; Tesis Aislada; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 175059; pág.15
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006; Jurisprudencia, Tesis: P./J. 106/2006; Novena Época; Instancia: Pleno; Registro No. 174070; pág. 5
- Semanario Judicial de la Federación; Tercera Parte, CXXIX; Tesis Aislada; Sexta Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 265156; pág. 28
- Semanario Judicial de la Federación; 67 Tercera Parte; Tesis Aislada; Séptima Época; Instancia: Segunda Sala; Registro No. 238520; pág. 31
- Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Noviembre de 1991; Tesis Aislada; Octava Época; Instancia: Cuarta Sala; Registro No. 207876; pág. 69
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Abril de 2004; Jurisprudencia; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Tesis 2a./J.47/2004; Registro No. 181646; pág. 446. –Contradicción de tesis 166/2003-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito. 2 de abril de 2004; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Registro 18139; pág. 745
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Diciembre de 2006; Jurisprudencia; Tesis: 2a./J.186/2006; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; No. Registro: 173666; pág. 222
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006; Tesis Aislada 1a.CLIV/2006; Novena Época; Instancia: Primera Sala; Registro No. 174022; pág. 281