

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



"ELEMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN
EL GRAVAMEN PREVISTO AL REPARTO
DE DIVIDENDOS"

Por

JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL.

DICIEMBRE 2002

TM

K1

FDYC

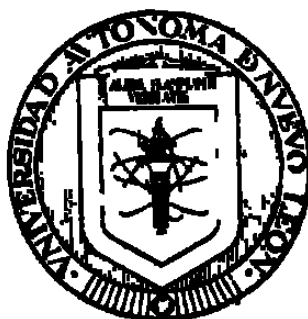
2002

.Q9



1020148439

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA**



**"ELEMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN
EL GRAVAMEN PREVISTO AL REPARTO
DE DIVIDENDOS"**

Por

JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA

**Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL,**

DICIEMBRE 2002

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



**“ELEMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL
GRAVAMEN PREVISTO AL REPARTO DE DIVIDENDOS”**

Por

JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA

**Como requisito parcial para obtener el Grado de MAESTRIA
EN DERECHO FISCAL**

Diciembre, 2002

971109

TH
KI
FDYC
2002
Q9.



FONDO
TESIS

Le mostraron un denario, y Jesús les preguntó: “¿De quién es esta cara y lo que está escrito?” Ellos le respondieron: “Del César.” Entonces Jesús les dijo: “Lo que es del César, devuélvanselo al César, y lo que es de Dios a Dios.”

Marcos 12: 16-17

A mi asesor y maestro Lic. Alfredo Hernández Luna, por su dedicación y entrega en la búsqueda de la justicia fiscal.

A mi familia, novia y amigos, por enseñarme que el esfuerzo y el coraje no son suficientes sin un propósito y una dirección.

“Un sueño es sólo un sueño. Una meta es un sueño con un plan y una fecha de cumplimiento.”

Javier Eugenio Quijano Ferrara

Índice

| | |
|--|------------|
| Índice | i |
| Introducción | iii |
| Capítulo I. Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta | 1 |
| A. El impuesto sobre la renta | 2 |
| B. Inglaterra | 4 |
| C. Francia | 6 |
| D. Estados Unidos | 9 |
| E. México | 10 |
| F. El espíritu del impuesto sobre la renta | 13 |
| Capítulo II. Límites constitucionales de los impuestos | 16 |
| A. Principio de legalidad | 21 |
| 1. La interpretación de la norma jurídica | 25 |
| 2. Excepción al principio de legalidad | 28 |
| B. Principio de proporcionalidad y de equidad | 29 |
| C. Principio de relación con el gasto público | 37 |
| D. Principios de generalidad e igualdad | 40 |
| E. La transgresión de los principios | 44 |
| Capítulo III. El gravamen previsto al reparto de dividendos | 47 |
| A. La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta | 52 |
| B. Objeto del gravamen al reparto de dividendos | 55 |
| 1. Los ingresos de los sujetos pasivos en el reparto de dividendos | 59 |
| 2. Deber jurídico de las sociedades que distribuyen dividendos | 64 |
| 3. Obligaciones adicionales de las personas morales que reparten dividendos | 69 |
| C. El sistema del cálculo del tributo en el reparto de dividendos | 71 |
| Capítulo IV. Impugnación del gravamen previsto al reparto de dividendos | 74 |
| A. Presupuesto del gravamen al reparto de dividendos | 76 |
| B. Desatención del gravamen al ingreso real del contribuyente | 78 |
| 1. Violación a la garantía de proporcionalidad | 79 |
| 2. Violación a la garantía de equidad | 81 |
| C. La obtención de un ingreso ficticio | 86 |

| | |
|--|------------|
| 1. Exposición de motivos de diciembre de 1989 | 97 |
| 2. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1991 | 98 |
| 3. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1998 | 99 |
| 4. Exposición de motivos del 30 de diciembre de 2001 | 104 |
| 5. Transgresión del principio de proporcionalidad tributaria | 110 |
| Conclusiones | 117 |
| Bibliografía | 128 |
| A. Doctrina | 128 |
| B. Leyes, reglamentos y decretos | 131 |
| C. Jurisprudencias y tesis | 131 |

Introducción

El principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene como primordial finalidad que los contribuyentes tributen de acuerdo con su auténtica capacidad contributiva de manera tal que la base gravable atienda a la renta o ingreso efectivamente percibido por el sujeto pasivo de la contribución, por lo que, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

En esta investigación demostraremos que este principio de proporcionalidad tributaria es quebrantado por el sistema que regula la distribución de dividendos previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, ya que éste no toma en consideración la modificación patrimonial real de los contribuyentes, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación de un factor de piramidación sin que exista una justificación jurídica para ello.

Es decir, se altera el monto de la contribución que por vía de retención la sociedad que los distribuye debe enterar a las oficinas recaudadoras sin que haya operado en la realidad un cambio en el patrimonio de los causantes que los afecte en forma positiva sino como resultado de una mera ficción o lo que es lo mismo, sin atender a la capacidad contributiva real de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos por lo que los socios o accionistas tributan en una proporción mayor a la renta real percibida.

Del contenido de la anterior problemática hemos desarrollado la siguiente hipótesis:

El principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es transgredido por el sistema que regula la distribución de dividendos previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, ya que éste no toma en consideración la modificación patrimonial real de los contribuyentes.

Probabilidad que en esta investigación pretendemos elevar a la categoría de axioma mediante la elaboración de un análisis de los principales elementos doctrinales y constitucionales que componen la problemática.

Capítulo I. Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para poder comprender los elementos que rodean la problemática planteada es importante que comencemos nuestra investigación descifrando cual es la verdadera naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta. Al respecto, el tratadista Hugo Carrasco en su *Diccionario de Derecho Fiscal* nos menciona que es importante identificar al impuesto sobre la renta como:

“...un *impuesto* y no como una ley. La ley será la estructura jurídica por medio de la que el legislador gravará al contribuyente; el impuesto será el espíritu; la ley el cuerpo.”¹

Resulta interesante la anterior analogía, ya que la legislación es la fuente formal más importante del derecho. Eduardo García Maynez ha definido a la legislación como aquel:

“...proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancias general a las que se da el nombre específico de Leyes.”²

Consiguientemente, el resultado o producto de la legislación es la ley. Cuerpo, que en el caso específico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente es formado por el conjunto de preceptos publicados por el legislador en el Diario Oficial de la Federación el pasado 2 de Enero de 2002.

¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario De Derecho Fiscal*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. Primera Edición. México. 1998. p. 441.

² GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción Al Estudio Del Derecho*. Editorial Porrúa, S.A. Cuadragésimo sexta Edición. México. 1994. p. 52.

A. El impuesto sobre la renta

La evolución que ha sufrido el término renta a lo largo de la historia, tanto doctrinal como legislativamente, es simplemente sorprendente, ya que el término varía dependiendo de la escuela que lo estudie o defina. El vocablo renta etimológicamente proviene del latín *reddita*, que de acuerdo con el *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano* de la Universidad Nacional Autónoma de México significa:

“...utilidad o beneficio que rinde una cosa o lo que de ella se cobra.”³

En México para efectos fiscales encontramos que se ha utilizado esta voz comúnmente para aludir al:

“Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de alguna cosa.”⁴

Por consiguiente, podemos afirmar que en nuestro país la renta de los contribuyentes meramente puede derivar de su trabajo, su capital o de una mezcla de ambas actividades.

La mayoría de los autores concuerdan en distinguir cinco clases de rentas, las cuales se clasifican de acuerdo con su naturaleza:

1. **RENTA BRUTA:** es el ingreso total percibido por el contribuyente sin deducción alguna de los gastos que hubiera requerido o tenido que efectuar para obtenerla.

³ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo IV. pp. 3300-3302.

⁴CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico De Derecho Usual*. Editorial Heliasta, S.R.L. Vigésimaprimer Edición. Argentina. 1989. Tomo VII. p.134.

2. **RENDA NETA:** es la cantidad que resulta después de deducir de la renta bruta los gastos de producción.
3. **RENDA LIBRE:** es el monto que resulta de deducir, no sólo los gastos de producción, sino también, todos aquellos gastos que hubiera efectuado el contribuyente para su obtención.
4. **RENDA LEGAL:** es el monto que resulta de deducir de la renta bruta todas aquellas deducciones que la ley expresamente autorice.
5. **RENTAS FUNDADAS y NO FUNDADAS:** son rentas fundadas las que se originan del capital del contribuyente, mientras que las rentas no fundadas son aquellas que provienen como producto de su trabajo.

En cuanto a los principales sistemas, regímenes o fórmulas de imposición encontramos que existen tres:

- A. **SISTEMA GLOBAL:** que tiene por objeto gravar los ingresos totales del contribuyente en función de una tarifa progresiva. Esto se logra mediante la acumulación de la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo; totalidad sobre la cual se le aplican las deducciones autorizadas en ley. El anterior procedimiento, se efectúa por la totalidad de ingresos que obtenga el contribuyente en un mismo ejercicio fiscal, sin importar si la procedencia de la fuente de riqueza se encuentra ubicada en el territorio nacional o no.
- B. **SISTEMA CEDULAR:** que tiende a dividir las fuentes de ingresos, ya que sobre la base de ellas se determinara el gravamen. Son acumulables exclusivamente los ingresos

que deriven de una misma fuente a los cuales se les aplica diferentes deducciones dependiendo cual sea su origen. Excepcionalmente se grava la totalidad de los ingresos que provengan de una misma fuente sin acumulación alguna con una tasa fija independientemente del total de ingresos que se hubiera obtenido en el ejercicio fiscal. En este tipo de sistemas se diferencia el ingreso real del ingreso gravable, siendo el primero la totalidad de ingresos que obtuvo el sujeto pasivo mientras que el segundo los ingresos que para efectos del impuesto sobre la renta son gravable.

- C. **SISTEMA MIXTO:** que se compone de una mezcla de los elementos que conforman tanto al sistema global como el cedular.

Es común que los sistemas de imposición varíen de un país a otro, ya que éste busca satisfacer necesidades sociales, políticas y económicas. Conjunción de factores que utópicamente podrían presentarse en la misma magnitud en dos Estados distintos. Circunstancia por la cual los ordenamientos de renta se distinguen por ser un reflejo directo de la evolución y maduración política, económica y social de un país.

B. Inglaterra

Algunos autores citan como un antecedente aislado del impuesto sobre la renta al *estimo*, tributo establecido en Florencia que gravaba el capital y los beneficios presuntos de los comerciantes, más la mayoría de ellos coinciden en señalar que el impuesto sobre la renta se origina en Inglaterra como un resultado de la necesidad que tenía el Estado Inglés de recaudar fondos para solventar los gastos de las Guerras

Napoleónicas, ya que los impuestos vigentes, que consistían básicamente en derechos aduaneros y gravámenes sobre el té, la sal, los timbres, las sucesiones y el “land tax” (un impuesto medieval sobre producto), resultaban insuficientes para cubrirlos.

Fue así, bajo este entorno socioeconómico y político que el Primer Ministro William Pitt, Conde de Chatam, sancionó en el año de 1789 el acta conocida como “Aid and Contribution Act”. Ordenamiento jurídico que dio lugar a un impuesto que fue conocido como la Triple Contribución, ya que organizaba a los contribuyentes en tres categorías.

El pueblo reprochó de inmediato el gravamen, ya que consideró excesivo que además de tener que ofrecer sus vidas por las guerras tuvieran todavía que pagar un gravamen para mantenerla, aunado al hecho de que a pesar de tratarse de un impuesto directo surgió con una tasa proporcional del 10 % que se aplicaba de manera directa sobre los ingresos brutos que el contribuyente hubiera obtenido, sin tomar en consideración el origen de donde hubieran provenido y los gastos que se hubieran tenido que efectuar para obtenerlos.

La Suprema Corte de Londres declaró la inconstitucionalidad del gravamen y fue abrogado poco después de que se firmara la paz de Amiens, no quedándole otra opción al gobierno inglés que elevar los impuestos aduanales ya existentes, pero debido a las necesidades del Estado y a la reanudación de la guerra con Napoleón se restableció en 1803 con la promesa del Primer Ministro Addington (quien había sucedido a Pitt) de que sería suprimido al advenimiento de la paz acontecimiento que sucedió en el año de 1806. Sin embargo, en ese mismo año se sancionó el “Property and Income Tax” por un plazo de tres años con la clara tendencia a hacerlo permanente.

En 1816 reaparece de nuevo este gravamen y vuelve hacer suprimido no siendo hasta el año de 1842, bajo el gobierno del Primer Ministro David Lloyd George, que el gobierno inglés logra establecerlo permanentemente pero ahora con la particularidad de que se introdujo con la aplicación de tarifas progresivas para el cálculo del impuesto a pagar.

La fórmula de imposición que se utilizó fue cédular, ya que consistía en dividir a los causantes en cinco grupos o cédulas dependiendo de cual fuera la fuente de sus ingresos.

Juan Escorza Ledesma en su libro *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre La Renta* menciona que:

“La Ley surgió con un sistema cédular; dividió a los causantes en cinco cédulas, con la circunstancia de que no llevaban número sino letras; en la cédula A se gravaron los ingresos provenientes de la explotación de propiedades rústicas o urbanas; la B arrendamientos de bienes inmuebles; la C los intereses o dividendos; la D las percepciones por el ejercicio de una profesión, o actividades artísticas, deportivas, comerciales, industriales y culturales; la E recogió los ingresos por concepto de sueldos, salarios, pensiones, etc.”⁵

C. Francia

En cuanto a los antecedentes y evolución del impuesto sobre la renta en Francia el autor aludido anteriormente menciona que:

“...bajo el reinado de Luis XIV, el Rey Sol, se intentó establecer por primera vez el impuesto sobre la renta, ya que no se desconocida en esa época los principios teóricos de los impuestos, pero no se llevó acabo debido a la situación política existente en Francia, en la que la nobleza y las clases privilegiadas consideraban que no se debían rebajar a la

⁵ ESCORZA LEDESMA, Juan. *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre La Renta*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera Edición. México. 1971. p. 4.

condición de esclavos, lo que sucedería si pagaran impuestos. En dicho reinado, Sebastián Vauban quiso implementar el gravamen con la finalidad de hacer desaparecer la injusticia existente en materia de distribución de las cargas fiscales, para que todos las cubrieran sin rango ni distinción, lo que provocó su caída política por la presión que ejerció la clase privilegiada ante el monarca.”⁶

Curiosamente después de este incidente político encontramos que el tema referente al establecimiento de un impuesto sobre la renta en Francia no se volvió a mencionar hasta casi dos siglos después, en los años de 1907 y 1914 mediante la presentación de unos proyectos de ley que no llegaron a concretarse y que básicamente se concretaban en gravar las rentas de los contribuyentes provenientes de los bienes inmuebles.

No fue hasta el año de 1917, pese a que la economía francesa se encontraba muy debilitada debido a la Primera Guerra Mundial y la oposición del pueblo, que se implantó de manera definitiva el impuesto sobre la renta, destacando que el sistema de imposición que se utilizó fue el mixto, ya que era resultado de una combinación del sistema cédular y del sistema global, toda una innovación para su época.

Bajo este orden de ideas, encontramos que el sistema implantado por los franceses dividía a los causantes en grupos o cédulas dependiendo de cual fuera la fuente de sus ingresos. La cédula I gravaba los ingresos provenientes de la explotación de las propiedades no edificadas; la II aquellos que se obtuvieran de las propiedades edificadas; la III los derivados de la explotación agrícola; la IV aquellos derivados de réditos, cauciones y depósitos; la V los relativos a actividades industriales y comerciales; la VI los provenientes por concepto de salarios, sueldos, pensiones y rentas vitalicias y por

⁶ ESCORZA LEDESMA, Juan. *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre La Renta*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera Edición. México. 1971. p. 9.

último, la VII que gravaba aquellos que se obtuvieran por la prestación de servicio profesional. Pero a su vez encontramos que este sistema gravaba la misma renta en forma global, sin tomar en consideración el origen de donde hubiera proveniendo.

El cálculo del impuesto se realizaba mediante la aplicación de tasas progresivas, permitiéndole al sujeto efectuar una serie de deducciones que se encontraban establecidas en la ley, la cual incluso llegó a contemplar la posibilidad de exceptuar de pago a los contribuyentes que carecieran de capacidad tributaria.

Asimismo, cabe destacar que esta ley francesa no hacía distinción entre la nacionalidad de las personas físicas y las morales, ya que gravaba de igual manera a los nacionales que a los extranjeros.

Durante los primeros años de su vigencia esta legislación se aplicó tanto a las personas físicas como a las morales indistintamente el gravamen cédula como la global, situación que no fue reformada hasta el año de 1951, estableciendo una renta global para las personas morales con una sola tasa proporcional que no tomaba en consideración la fuente de los ingresos y que gravaba las utilidades de los socios de acuerdo a las tasas proporcionales y progresivas que fueran aplicables a las personas físicas, mientras que a las personas físicas se les continuó gravando con un impuesto cedular y global con la particularidad que tratándose de padres de familia se les otorgaba la opción de agregar a su declaración de ingresos, las rentas de sus familiares que fueran por el mismo concepto.

Como dato adicional, podemos acentuar que este ordenamiento jurídico desde su origen nace con un sistema de defensas mediante el cual los contribuyentes podían hacerle frente a las arbitrariedades y abusos de las autoridades recaudadoras.

D. Estados Unidos

Varios autores afirman incorrectamente que el impuesto sobre la renta apareció en la Unión Americana por primera vez en los años de 1634 y 1643 cuando las legislaturas de los Estados de Massachusetts y Plymouth (más tarde Connecticut y Rhode Island) sancionaron una ley que tenía como objeto gravar la renta. Sin embargo, es importante tomar en consideración que en dichos años las entidades federativas, que actualmente conforman la Unión Americana, todavía no se encontraban organizadas como miembros de una Federación por lo que consideramos como errónea tal afirmación.

De acuerdo con el Instituto de Investigación Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México en Estados Unidos de América:

“...el impuesto sobre la renta fue sancionado en 1913, después de una enmienda constitucional que tiene sus antecedentes en la ley 1894 declarada inconstitucional por la Corte en razón de las cláusulas que reglamentaban los poderes de la Unión y de los estados en materia tributaria. El problema radicaba en saber si el impuesto sobre la renta era una contribución directa o indirecta. En el primer caso, de acuerdo con la Constitución debía repartirse entre los estados de acuerdo con su población, lo que traía aparejada una desigualdad irritable entre los individuos. En el segundo caso, si se consideraba como impuesto indirecto, se violaba la cláusula constitucional de la uniformidad que no admitía la progresividad. Con la sentencia de inconstitucionalidad, los partidos políticos acordaron sancionar una enmienda para otorgar poder al Congreso de la Unión para percibir de cualquier fuente sin obligación de repartirlos entre los estados.”⁷

⁷ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo IV. pp. 3300-3302.

Por su parte Juan Escorza Ledesma en su obra *Tratado Del Impuesto Sobre La Renta* nos establece que:

“El Impuesto sobre la renta, en los Estados Unidos de Norteamérica surgió con un sistema cedular, o sea que divide a los causantes según las actividades que se dediquen, en consecuencia, el legislador toma en cuenta el origen de donde procede el ingreso, ya sea que provenga del capital, del trabajo, del comercio, etc., para gravarlo, o la utilidad efectivamente percibida.

Por otra parte, se caracteriza porque en lo general se integra con dos impuestos: el Income-tax y el Additional-Tax; el primero es el que normalmente recae sobre la actividad gravada, en cambio, el segundo, sólo se cubre en casos especiales, como en las ventas realizadas al consumidor en que éste cubre el gravamen. En la época de la Segunda Guerra Mundial, las necesidades económicas obligaron al Fisco Norteamericano a establecer un gravamen más, complementario del de la renta, llamado “Impuesto de la Victoria”, el cual recayó sobre las utilidades excesivas obtenidas por las grandes industrias, con el objeto de sostener los gastos que significaron una de las características de la pasada.

El legislador estableció el concepto de renta legal, desde el momento en que acepta la deducción de diversos gastos y por lo mismo se gravan las utilidades efectivamente percibidas.”⁸

E. México

Durante la Época de la Colonia México sufrió de una anarquía impositiva. El suelo nacional se encontraba dividido en más de ochenta territorios los cuales en su mayoría, sino es que en su totalidad, contaban con Impuestos de Alcabala. Asimismo existían un sin número de impuestos especiales que no tenían ninguna estructura jurídica y los

⁸ ESCORZA LEDESMA, Juan. *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre La Renta*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera Edición. México. 1971. p. 13.

cuales su única finalidad era la de proporcionar fondos a la nobleza española.

Después de la Independencia y debido a la grave crisis política por la que nuestro país atravesaba continuamos arrastrando con el mismo sistema impositivo que existió durante la Época de la Colonia. No fue hasta el Período Porfirista que se logró una reorganización de los gravámenes. Tarea hacendaria que corrió a cargo de Matías Romero y de José I. Limantour pero la cual lamentablemente no alcanzó abarcar una reforma de fondo del sistema impositivo, ya que no fue hasta el período revolucionario que la política fiscal mexicana sufrió de una transformación radical. Acontecimiento que inició con el establecimiento del Impuesto del Centenario en 1921 y que constituye el primer antecedente del impuesto sobre la renta en México.

Gravamen que carecía, como acertadamente cita el Instituto de Investigación Jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México, de:

“...una definición legal, pero conceptualiza a la renta o ingreso, como los ingresos o ganancias provenientes del comercio o de la industria, de una profesión laboral, literaria, artística o innominada del trabajo a sueldo o salario, de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos, todos ellos ya sean que se obtengan en numerario, especie o valores.”⁹

Básicamente la metamorfosis de la codificación del impuesto sobre la renta en México podemos recapitularla dentro de los siguientes ordenamientos jurídicos:

⁹ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Pomúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo IV. pp. 3300-3302.

- A. **Ley que estableció el Impuesto del Centenario:** primer antecedente del impuesto sobre la renta en nuestro país (20 de julio de 1921);
- B. **Ley para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades o Empresas** (21 de Diciembre de 1924);
- C. **Ley del Impuesto Sobre la Renta:** define por primera vez en México lo que se entiende por ingreso (18 de Marzo de 1925) y sus Reglamentos (28 de Abril de 1925 y 18 de Febrero de 1935);
- D. **Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento:** destacó por gravar los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos (31 de Diciembre de 1953);
- E. **Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento:** estructurada en dos grandes impuestos: 1. el impuesto a las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales y 2. el impuesto global de las personas físicas, ya sea que su ingreso derive de su capital o de su trabajo en forma directa (30 de Diciembre de 1980);
- F. **Ley del Impuesto Sobre la Renta:** ordenamiento jurídico que actualmente se encuentra vigente y que a pesar que abrogó por completo la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 continúa utilizando la misma estructura que ésta. Cabe destacar que el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta de 29 de febrero de 1984 se encuentra vigente y se aplica en todo aquellos que no se oponga a este ordenamiento en trato (2 de Enero de 2002).

F. El espíritu del impuesto sobre la renta

Básicamente del contenido de los anteriores apartados podemos desprender que el espíritu del impuesto sobre la renta es gravar los ingresos que obtengan tanto las personas físicas como las morales. Consecuentemente, podemos concluir que son objeto del impuesto sobre la renta los ingresos de naturaleza civil como los derivados por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, así como los ingresos de derecho público, como es el caso de los estímulos fiscales.

Situación que en el derecho mexicano se encuentra contemplada en el contenido del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente que establece que:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto **de todos sus ingresos** cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.”¹⁰

(El énfasis es nuestro)

Ideología que el legislador vuelve a recalcar, para el caso de las personas morales en el contenido del artículo 17 del ordenamiento jurídico en trato, al establecer que:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, **acumularan la totalidad de los**

¹⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.”¹¹

(El énfasis es nuestro)

Curiosamente y no obstante que los ingresos constituyen el objeto de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta dicho ordenamiento jurídico o algún otro ordenamiento jurídico mexicano contienen una definición para la voz renta. Enrique Calvo Nocolau en su texto *Tratado Del Impuesto Sobre La Renta* al respecto expresa que:

“Sin embargo, tampoco existe un ordenamiento que disponga que es una garantía individual o que la defina. Y entonces la pregunta pertinente será ¿la inexistencia de semejante definición significa que en el orden jurídico mexicano no existen ni los ingresos ni las garantías individuales?”¹²

Existen diversas opiniones respecto a esta situación, las cuales por tratarse de un tema ajeno a nuestra investigación mencionaremos de manera brevemente y sin profundizar en el tema.

1. Los que opinan que sólo puede considerarse ingresos lo que el mismo ordenamiento jurídico establezca que lo es. Punto de vista con el cual no estamos de acuerdo, ya que sería afirmar que un flujo de capital o un prestamos constituye un ingreso para la persona.
2. Los autores que opinan que en virtud de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente no contiene una definición clara del término ingreso dicho ordenamiento jurídico desatiende el principio de legalidad, ya que el gravamen

¹¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

¹² CALVO NICOLAU, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la renta*. Themis. Primera Edición. México. 1995. Tomo I. p. 397.

carece de objeto. Aquí cabría realmente preguntarse si tal circunstancia es suficiente para concluir que la ley desatiende el principio de legalidad al no permitir conocer cual es el objeto del impuesto.

3. Los autores que opinan que no obstante que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente no contiene la definición del término ingreso en su cuerpo no existe irregularidad doctrinal respecto de la norma superior que determina su creación (artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). Punto de vista adoptado por nuestra Suprema Corte de Justicia.

Nuestra visión muy particular de la voz ingreso es que por él debe de comprenderse **toda cantidad que modifique de manera positiva y real el haber patrimonial de una persona**, acontecimiento que en materia de dividendos radica precisamente en la modificación positiva del patrimonio del accionista o socio con motivo de las utilidades percibidas, ya sean en efectivo o en crédito.

Capítulo II. Límites constitucionales de los impuestos

Ha sido ampliamente discutido por diversos autores si el término *Poder Tributario* es el vocablo preciso para definir la facultad que posee el Estado de imponer a los particulares cargas fiscales, ya que varios de ellos prefieren utilizar otras voces para referirse a dicha aptitud, entre ellas: *poder impositivo*, *supremacía tributaria*, *potestad tributaria*, *soberanía fiscal*, *poder fiscal*, etc. Independientemente de lo anterior, lo cierto es que en todos los casos se hace referencia de lo mismo, del poder que es titular el Estado de reclamar contribuciones.

Sergio Francisco de la Garza en su obra *Derecho Financiero Mexicano* no sólo refleja la anterior problemática gramatical, sino que también con gran precisión define el término poder tributario.

"El *Poder Tributario*, llamado también *poder fiscal*, o *potestad tributaria* (Berliri), o *poder de imposición* (Ingrosso y Blumenstein), es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios **para realizar sus funciones.**"¹³

(El énfasis es nuestro)

Funciones que el Estado simplemente no pudiera desarrollar sin su potestad tributaria, ya que mediante ella obtiene los recursos necesarios para realizarlas.

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p.213.

En su texto *Derecho Administrativo* Gabino Fraga define y justifica la actividad del Estado con gran precisión manifestando que:

“...es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le ha otorgado. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.”¹⁴

Es importante no caer en el error de confundir el término de atribución del Estado con el de funciones del Estado, ya que aun y cuando ambos conceptos se encuentran íntimamente ligados entre sí no significan lo mismo. El término de atribuciones del Estado hace noción al contenido de la actividad del Estado, es decir, lo que debe o puede el Estado hacer. En cambio, la voz de funciones del Estado hace referencia a la forma en que ejerce el Estado sus atribuciones, mismas que no se diversifican entre sí por el hecho de que cada una de ellas tengan un fin distinto, ya que todas pueden servir para la realización de una misma atribución (clasificación de las funciones del Estado desde el punto de vista formal y material).

De acuerdo con la doctrina clásica y la legislación positiva, el Estado tiene a su cargo el desarrollo de las siguientes funciones:

1. **LA FUNCIÓN LEGISLATIVA:** que cuando su principal objetivo es crear normas jurídicas de carácter general con la finalidad de reglamentar las actividades de los particulares por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman parte del Poder Legislativo, nos encontramos apreciándola desde el punto de vista formal, por lo tanto, cuando sólo se considera la naturaleza

¹⁴ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Treintava Edición. México. 1994. p.13.

intrínseca del acto legislativo el cual se concreta y exterioriza mediante una la ley, nos encontramos apreciándola desde el punto de vista material.

2. **LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA:** cuando consiste en la ejecución de actos por parte del Poder Ejecutivo que se encuentran encaminados a la ejecución de la ley, se está analizando dicha función desde el punto de vista formal. En cambio, cuando sólo se considera la naturaleza intrínseca del acto jurisdiccional el cual se relaciona con la finalidad que el Estado persigue al realizar en concreto la ejecución de la ley (actividad que se encuentra por una disposición legal, o bien se enciente por tal ejecución la actividad necesaria para dar efectividad o realización práctica a la norma legislativa), nos encontramos apreciándola desde el punto de vista material.
3. **LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL:** cuando se habla de aquella actividad que el Estado desarrollado por conducto del Poder Judicial mediante la cual se busca resolver las controversias que se susciten entre los particulares, entre las autoridades y un particular, o entre las mismas autoridades, se esta apreciando desde el punto de vista formal. En cambio, cuando sólo se considera la naturaleza intrínseca del acto jurisdiccional el cual se concreta y exterioriza mediante una sentencia, nos encontramos apreciándola dicha función desde el punto de vista material.

La potestad tributaria del Estado no es ejercida por éste al momento que procede hacer efectivo en contra de un particular el cobro de alguna contribución, sino cuando determina de manera general que hechos o situaciones van obligar al individuo a contribuir con el gasto público. Suceso que se encuentra estrechamente vinculado con la

función legislativa del Estado desde el punto de vista material, ya que se exterioriza mediante una ley.

El Poder Legislativo al momento de establecer normas tributarias se encuentra ante una serie de delimitantes que varios autores conceptualizan bajo el término de potestad normativa tributaria y que su contenido se diferencia de la función administrativa que el Poder Ejecutivo tiene a su cargo, que en materia tributaria en gran parte se delimita en aplicar las normas fiscales.

Lo anterior podemos individualizarlo en dos momentos distintos. En donde el primero corre a cargo del Poder Legislativo quien se encuentra encargado de crear preceptos tributarios y el segundo le corresponde al Poder Ejecutivo quien es el responsable de concretizar la obligación tributaria, determinarla y exigirla. Nos encontramos ante situaciones jurídicas completamente distintas, pero que se complementan, relacionan entre sí y sirven de sustento del poder tributario o de imposición.

De la Garza en su texto refleja esta particularidad y profundiza en el tema haciendo alusión de las limitaciones del poder tributario:

“El poder tributario que ejerce México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales... no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República... Algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativos y ejecutivos, que hacen al Estado Mexicano un Estado de derecho.”¹⁵

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p. 271.

El ejercicio de la potestad normativa tributaria de la cual nace la obligación contributiva debe ser congruente con el marco constitucional previamente establecido, ajustándose a una serie de principios constitucionales que en su conjunto constituyen parte de lo que la doctrina jurídica clasifica como derechos subjetivos públicos de los gobernados y a través de los cuales el Estado logra crear un punto de equilibrio dentro de la frágil relación:

- A. Gobernado – Gobernante (abarcando sus tres niveles de gobierno);
- B. Federación - Estado - Municipio.

Narciso Sánchez Gómez en su tratado *Derecho Fiscal Mexicano* al tratar este tema cita que:

“Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, 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 carecería de validez jurídica, y ante ello los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como son, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, para evitar de esta manera la aplicación indebida de la potestad tributaria y la vigencia de las garantías individuales.

...resulta de mayor importancia el estudio de esta cuestión para quienes se inician en el conocimiento del Derecho Fiscal, para que se adentren con bases sólidas y con una firme convicción en la comprensión de los principios constitucionales que fijan la regla del juego de la actividad tributaria del Estado, es así que con el conocimiento de los mismos podrán evaluar con precisión el contenido, el alcance y la órbita de acción de la legislación fiscal federal, estatal y municipal, y sobre todo para exigir en la vida práctica la congruencia de ésta con los

mandatos de nuestra Ley Suprema, en aras de preservar el espíritu del Constituyente.”¹⁶

Estos principios tan importantes en materia tributaria, por su vinculación con el ejercicio de la potestad normativa tributaria, son:

- A. El principio de legalidad;
- B. El principio de proporcionalidad y equidad;
- C. El principio de relación con el gasto público;
- D. El principio de generalidad e igualdad.

A continuación estudiaremos cada uno de ellos con la finalidad de establecer las bases dentro de las cuales el Estado desarrolla o debe desarrollar el ejercicio de la potestad normativa tributaria.

A. Principio de legalidad

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional al expresar en su fracción IV lo siguiente:

“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.***”¹⁷

(El énfasis es nuestro)

Precepto constitucional que rotundamente a su vez encuentra una relación con el artículo 14 párrafo segundo del ordenamiento jurídico en trato que literalmente dispone que:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”¹⁸

(El énfasis es nuestro)

Ernesto Flores Zavala en su tratado *Finanzas Públicas Mexicanas* relaciona ambos mandatos constitucionales entre sí y profundiza más en el tema analizándolos bajo la teoría del punto de vista formal y material de las funciones del Estado.

“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”¹⁹

Sergio Francisco de la Garza de una manera muy refinada confronta el principio de legalidad con uno de los principales principio del derecho penal:

“El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *“nullum tributum sine lege”*.”²⁰

Analogía que encuentra su fundamento sobre la base de que ningún gravamen puede recaudarse legalmente si esté no está previsto en un ordenamiento jurídico que haya sido emitido con anterioridad al supuesto de la obligación tributaria.

¹⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 2001. p. 142.

¹⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

¹⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

¹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. p.199.

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p. 271.

Por su parte, la Suprema Corte de la Nación ha establecido mediante reiterados fallos que el principio de legalidad consiste en que el ordenamiento jurídico que establece el tributo adicionalmente a ser emitido con anterioridad al supuesto de la obligación tributaria debe a su vez establecer cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, debe de precisar con toda claridad:

1. El sujeto activo y pasivo de la relación tributaria;
2. El objeto (hecho generador de la obligación tributaria);
3. La cuota, base o tarifa.

Ninguno de los elementos antedichos puede quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, ya que de lo contrario se estaría quebrantando el principio de legalidad. Sirve de sustento a lo anterior, la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.
El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados,

a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual 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. 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.

Séptima Época:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.²¹

(El énfasis es nuestro)

Del análisis de todo lo anterior nos surge la siguiente interrogante, ¿Cómo debe de interpretarse la norma jurídica: literalmente o en aras del espíritu por el que fue creado?

1. La interpretación de la norma jurídica

En concordancia con este tema Hugo Carrasco Iriarte en su libro *Derecho Fiscal Constitucional* explica que:

“La interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones de éste, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de una ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne. De tal manera, sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, y no cabe la analogía ni la mayoría en razón. Este criterio lo sostuvo la Sala Superior al resolver el *recurso de revisión* 1 529/81.”²²

La Tercera Sala de nuestro tribunal supremo de justicia ha formulado el precedente que a continuación se transcribe:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría

²¹ Seminario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 91-96. Primera Parte. p. 173.

²² CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford University Press. Cuarta Edición. México. 2000. p. 178.

infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, **interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.**

Octava Época:

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1720/90. Administraciones y Coordinaciones, S.A. de C.V. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 2217/90. Proveedores de Servicios Equipo y Materiales, S.A. 11 de marzo de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: Abraham Calderón.

Amparo en revisión 873/89. Explosivos Mexicanos, S.A. de C.V. 8 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 18/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince

de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte.²³

(El énfasis es nuestro)

Los tribunales al sentar jurisprudencia, no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que sin estar contemplados claramente en ella producen una determinada situación, fundándose para ello no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu del legislador y de otras disposiciones legales relacionadas con dicha situación jurídica concreta.

Sirve de apoyo a nuestro argumento la jurisprudencia sostenido por el Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito la cual a la letra dice:

REVISION FISCAL. DEBE DESECHARSE SI LA SENTENCIA NO RESUELVE SOBRE INTERPRETACION DE LEYES. Si en la sentencia materia del juicio fiscal interpuesto, el órgano contencioso administrativo no resuelve acerca de la interpretación de un precepto invocado en la demanda de nulidad, sino sólo determina la aplicación de éste, dicho recurso debe desecharse, por no darse los supuestos requeridos para su procedencia, toda vez que la interpretación de una norma legal, ocurre cuando su texto no es suficientemente claro y admite inquirir su contenido gramatical y jurídico y entonces, el juzgador busca o emplea palabras semejantes que se equiparen a la situación no prevista en la ley, o amplía su contenido para dar un significado no pensado ni pretendido por el legislador; es decir, desentraña o hace la reconstrucción de su espíritu, pensamiento y voluntad para obtener los motivos predominantes que originaron la norma, los fines a que tiende y, así, determinar el alcance y significado de las expresiones que integran su texto.

²³ Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Tomo: VII. Abril de 1991. Tesis: 3a./J. 18/91. p. 24.

Novena Época:

Revisión fiscal 6/92. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 28 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Sánchez Fitta. Secretario: Anastacio González Martínez.

Revisión fiscal 9/96. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 27 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Medrano González. Secretaria: Raquel Flores García.

Revisión fiscal 39/96. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 27 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Medrano González. Secretaria: Raquel Flores García.

Revisión fiscal 30/96. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 12 de agosto de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Medrano González. Secretaria: Raquel Flores García.

Revisión fiscal 44/96. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra. 21 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Medrano González. Secretario: Omar René Gutiérrez Arredondo.²⁴

(El énfasis es nuestro)

2. Excepción al principio de legalidad

Existe una excepción al principio de legalidad, que es la facultad que otorga el artículo 131 constitucional al Poder Ejecutivo de alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación. Acto jurídico que desde el punto de vista formal de las funciones del Estado le corresponde al Poder Legislativo pero que en la práctica material, el Poder Ejecutivo lo concreta.

Artículo 131 de la Constitución Federal dispone lo siguiente:

²⁴ Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Tomo: V. Febrero de 1997. Tesis: IV 1o. J/1. p. 665.

“El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.”²⁵

Creemos que la principal justificación de esta excepción radica en la pronta respuesta que requirieren la mayoría de los asuntos de comercio exterior, ya que en cuestión de segundos puede cambiar todo el entorno internacional dentro del cual se desenvuelve un Estado. Afectando de manera inmediata a diversos sectores económicos de gran importancia. Por lo que es conveniente tener un mecanismo simple que permita cambiar con agilidad y velocidad la política económica del país.

B. Principio de proporcionalidad y de equidad

El principio de proporcionalidad y equidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes**, pero ¿qué debemos de entender por proporcional y equitativamente?

El maestro Flores Zavala en uno de sus textos establece que:

“No es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativamente” como significado justicia; lo que el constituyente pretendió expresa, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos

²⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36 que dice: “Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra “justos” anterior a “intereses”, fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855, y seguramente la comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción II, por reforma de 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción.”²⁶

Emilio Margáin Manautou en su obra *Introducción del Derecho Tributario Mexicano* concuerda con Flores Zavala y profundiza más en el tema describiendo la evolución que ha sufrido este término debido a la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Sobre este tema, se considera que la tesis que sostiene Flores Zavala es la correcta, de que el Constituyente de 1856 usó como un solo concepto y no como dos palabras “proporcional y equitativa”.

Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor confusión sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir los *requisitos* de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión de que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando 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

²⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. p. 201.

impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”²⁷

Sergio Francisco de la Garza también comparte la misma opinión que estos dos tratadistas y también destaca la importancia que juega el Poder Judicial en torno a la definición del vocablo proporcionalidad y equidad tributaria.

“Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una de 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 tomada en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea “en las leyes” que establezcan los impuestos donde se establezca “la manera proporcional y equitativa” que exige.

Nosotros creemos que puede darse una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes.”²⁸

²⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Decimacuarta Edición. México. 1999. p. 58.

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p. 277.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha sostenido en el siguiente criterio en torno a la definición del términos proporcionalidad y equidad:

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

Novena Época:

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y

Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.²⁹

(El énfasis es nuestro)

Consecuentemente, el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva por lo que necesariamente debe existir una relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto, por lo que si esta relación no llegara a concretarse se estaría quebrantando el principio de equidad y proporcionalidad.

Apoya nuestra afirmación la siguiente jurisprudencia la cual es aplicable por analogía:

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA
PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV,**

²⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, 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, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Novena Época:

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.³⁰

(El énfasis es nuestro)

El legislador esta obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, mismas que de acuerdo con la jurisprudencia previamente citada, debe establecerse en función de las respectivas capacidades contributivas de cada uno de ellos.

Nuestro argumento tiene sustento en la siguiente jurisprudencia la cual a la letra dice:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: **a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una**

³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente Tomo: XI. Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. p. 35.

justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Novena Época:

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis

jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.³¹

(El énfasis es nuestro)

C. Principio de relación con el gasto público

El principio de relación con el gasto público se encuentra establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que **los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos**, por ende, el destino final de las contribuciones que los mexicanos paguen se deben de destinar para satisfacer el gasto público.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México define al gasto público como:

“...el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos -incluyendo el de legislar, el de proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, y el de impartir justicia-, para cubrir el servicio de la deuda, y para realizar diversos pagos de transferencias- pensiones, jubilaciones, subsidios -.”³²

A medida de que las dos principales funciones del Estado, proveer servicios de tipo social y proteger a los ciudadanos, se han ampliado encontramos que la trascendencia del gasto público se ha acentuado.

La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos, sin embargo, y a pesar de la clara redacción del

³¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V. Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97. p. 43.

³² UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo IV. pp. 3300-3302.

artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, encontramos que algunos gravámenes, por excepción, pueden tener otros fines.

Ernesto Flores Zavala en varios de sus textos ha distinguido siguientes fines de los impuestos:

“1. Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.

2. Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir, no es el tributo en sí el que persigue un fin extra fiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.

3. Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.

4. Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales.”³³

El Poder Judicial ha sostenido el subsiguiente criterio respecto a la naturaleza constitucional del gasto público:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El “gasto público”, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades

³³ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. p. 266.

colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coags. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos.

NOTA:

Informe 1969, pág. 25.³⁴

D. Principios de generalidad e igualdad

El principio de generalidad, igualdad y provisión de las leyes privativas se encuentra claramente establecido por el artículo 13 constitucional, al expresar que:

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales."³⁵

Principio que encuentra su origen en el derecho penal y que tiene su extensión en materia tributaria.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de nuestro país ha sentado la siguiente jurisprudencia:

³⁴ Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: Tomo I. Parte HO. Tesis: 367. p. 339.

³⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

LEYES PRIVATIVAS. Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional.

Sexta Epoca:

Amparo en revisión 2882/58. Aseguradora Anáhuac, S. A. 26 de abril de 1961. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 7392/59. Seguros Atlas, S. A. 26 de abril de 1961. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 3850/59. Inmobiliaria Málaga, S. A. 22 de mayo de 1961. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5878/59. "Fincas e Inmuebles", S. A. 22 de mayo de 1961. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 2916/52. Octavio Valencia Noris. 2 de marzo de 1965. Unanimidad de diecisiete votos.

NOTA:

En los Apéndices a los tomos L, LXIV, LXXVI, XCVII y Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954, la tesis se publicó con diferentes precedentes.³⁶

Es importante recalcar que las leyes privativas no son iguales a las leyes especiales. Las primeras no crean situaciones generales,

³⁶ Apéndice de 1995. Sexta Época. Instancia: Pleno. Tomo: Tomo I. Parte SCJN. Tesis: 222. p. 211.

abstractas e impersonales, en cambio, las segundas aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la nota de generalidad. Las leyes especiales, en materia tributaria, son por ejemplo las leyes que establecen tributos a los fabricantes de cerveza, cigarrillos o a los poseedores de automóviles.

LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES. Las leyes privativas se caracterizan porque se refieren a personas nominalmente designadas, atendiendo a criterios subjetivos y por el hecho de que después de aplicarse al caso previsto y determinado de antemano pierden su vigencia, encontrándose prohibidas por el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que atentan contra el principio de igualdad jurídica; mientras que las leyes especiales, aun cuando se aplican a una o a varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, sí se encuentran investidas de las características de generalidad, abstracción y permanencia, dado que se aplican a todas las personas que se colocan dentro de las hipótesis que prevén y no están dirigidas a una persona o grupo de ellas individualmente determinado, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto para regular los casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en ellas, no transgrediendo, por tanto, el citado precepto constitucional.

Novena Época

Amparo en revisión 8981/84. Fábrica de Jabón La Corona, S.A. 4 de junio de 1985. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 359/97. Felipe Tuz Cohuo. 25 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Amparo en revisión 262/97. Gabriel Neira Rodríguez y coag. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos.

Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo en revisión 568/97. Jaime Salvador Jury Estefan y coags. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Amparo en revisión 1819/96. Manuel Rodolfo Morales Martínez. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 18/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y ocho.³⁷

En materia privativa, Flores Zavala ha formulado el principio de igualdad de la siguiente manera:

“Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinada. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquiera persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

Nosotros, al hablar del principio de generalidad que integra el de justicia, dijimos que este principio no exige que todos los que tienen capacidad contributiva paguen todos los impuestos establecidos por el Estado, sino únicamente que pague cada quien algún impuesto, de manera que unas personas pagarán ciertos gravámenes y otras pagarán otros.

La ley de impuestos puede gravar determinado producto que sólo es elaborado por uno o por cierto número de fabricantes, o referirse a ciertas cuantías de rentas o capitales, sin violar el principio de generalidad y sin ser por lo mismo privativa, siempre que concorra con otros gravámenes que graven a los otros grupos sociales que, por sus términos, sea posibles aplicarla a cualquier persona que se encuentre dentro de la situación que esta ley señale como hecho generador del

³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Epoca. Instancia: Pleno. Tomo: VII. Marzo de 1998. Tesis: P/JJ. 18/98. p. 7.

crédito fiscal y que a hechos generadores iguales correspondan créditos iguales.”³⁸

E. La transgresión de los principios

Cualquier tributo que pretenda ser constitucional debe ajustarse a estos principios o garantías, por lo que la omisión de cualquier de ellos genera un grave perjuicio en contra de los gobernados, ya que los particulares quedan prácticamente a la arbitrariedad de la autoridad.

Como consecuencia, encontramos que cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el Constituyente de 1916 y 1917 concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estas garantías.

De tal suerte, que es posible jurídicamente impugnar todos los actos de autoridad que generen una transgresión de los principios anteriormente estudiados. Posibilidad, que personalmente considero debe ser una obligación para todos los gobernados, ya que es el único método mediante el cual se puede crear y fomentar un verdadero estado derecho.

“La autoridad administrativa, para crear el acto administrativo, también está obligada a seguir los pasos que le marque la ley. Luego las tres autoridades del país, la legisladora, la juzgadora y la administradora están sometidas a la ley en la realización de su labor cotidiana y propia: hacer la ley, la sentencia y el acto administrativo, que es lo que revela, o

³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. p. 158.

como se manifiesta, un Estado de derecho, mejor, un Estado sometido al derecho.³⁹

Alberto C. Sánchez Pichardo en su obra, *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*, al respecto establece:

“Si se demuestra que el acto administrativo excede o está en contradicción con el procedimiento legal determinado en la Constitución o en la ley secundaria aplicable, procede la revocación, la declaración de nulidad, o el otorgamiento del amparo contra tal acto, según la vía intentada por el gobernado para impugnar el acto administrativo que ilegalmente afecta la esfera de sus derechos patrimoniales.”⁴⁰

El acatamiento del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos.

“...el principio de legalidad, columna vertebral de las funciones estatales, significa la conformidad con el derecho, que debe revestir todo acto estatal. Es decir, las actividades derivadas de las funciones estatales deben sustentarse en normas jurídicas, independientemente de la fuente de que provengan: Constitución, ley, reglamento. Pero debe observarse la jerarquía normativa que rige el sistema jurídico nacional de tal forma que las normas jurídicas superiores no puedan ser privadas de sus efectos por otra de rango inferior.”⁴¹

Siguiendo este orden de ideas, podemos asegurar que la única manera de lograr un estado de derecho en un país es mediante la impugnación de estos actos jurídicos en trato, por ende, es obligación de los gobernados atacar todos los actos formulados en contravención

³⁹ NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo*. México. F.C.E. 1995. Colección Popular 513. p. 296-297.

⁴⁰ SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 1999. p. 62.

⁴¹ LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Editorial Porrúa, S.A. Sexta Edición. México. 2000. p.13.

a los ordenamientos jurídicos previamente establecidos, sometiendo de tal suerte, al Estado al derecho. Logrando indirectamente una mayor eficacia de su actividad.

Capítulo III. El gravamen previsto al reparto de dividendos

El vocablo tributo etimológicamente proviene del latín *tributum*, voz que de acuerdo con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México:

“...significaba toda la contribución que el gobierno exigía por capitación para sostener las obligaciones del Estado y se llamaba así porque entre los romanos se repartía o pedía por tribus: *tributique a singulis a singulis familiarum capitibus exigitur*.”⁴²

Actualmente los tributos representan los recursos más importante de los Estados modernos, ya que mediante ellos, los países llevan acabo el desarrollo de sus actividades, atribuciones y funciones.

En México, es común oír a las personas vinculadas dentro del medio fiscal utilizar de forma indistinta el término tributo y contribución. Lo anterior tiene su origen debido a que la legislación fiscal mexicana ignora por completo el concepto de tributo y emplea en su lugar el vocablo de contribución.

Raúl Rodríguez Lobato en su obra *Derecho Fiscal* define y clasifica a las contribuciones en dos distintos grupos:

“La Contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones

⁴² UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo IV. pp. 3816-3817.

voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado)

A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.⁴³

Narciso Sánchez Gómez por su parte de una manera más concreta se limita establecer que:

"... son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas.

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio, tal es el caso del impuesto sobre la renta que es el tributo que involucra de alguna manera a todos los individuos de un país determinado o que tienen relaciones comerciales, industriales o prestan servicios dentro de su espacio físico-geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho Estado."⁴⁴

De las anteriores definiciones podemos desprender las siguientes características de las contribuciones:

⁴³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. Segunda Edición. México. 2000. p. 5.

⁴⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 2001. p. 207.

1. **SON OBLIGATORIAS:** se trata de contribuciones que deben realizar las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de esa obligación.
2. **SON PRESTACIONES EN DINERO O ESPECIE:** el pago de dichas contribuciones puede ser en dinero o especie, siendo más común en el derecho tributario mexicano el primero de estos supuestos.
3. **LA FUENTE DE ESA OBLIGACIÓN SE ENCUENTRA EN LA LEY:** Se establece mediante una ley, expedida por el Poder Legislativo, con las características de ser general, obligatoria y abstracta, y en ella se debe comprender todos sus elementos, como son: sujetos activo y pasivo, determinación de la obligación contributiva, objeto, base, cuota o tarifa, forma y período de pago y exenciones.
4. **SON DE CARÁCTER PÚBLICO:** son ingresos de carácter público, en virtud de que el Estados los obtiene mediante el ejercicio de su poder soberano.
5. **SU PAGO ES OBLIGATORIO:** el contribuyente tiene la obligación de entregar el monto adeudado, ya que de no efectuarlo de manera voluntaria el Estado podrá disponer de su poder coactivo y sancionador.
6. **DEBEN SER JUSTOS:** se rigen por los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad plasmados en artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.
7. **DESTINADOS AL GASTO PÚBLICO:** el destino de las contribuciones es cubrir el egreso público.

8. **SE TRATA DE UNA RELACIÓN TRIBUTARIA BILATERAL:** encontramos que existe una relación jurídica bilateral entre dos sujetos, uno en carácter de acreedor (el Estado) y otra en carácter de deudor (el contribuyente).

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación clasifica a los ingresos del Estado en:

- A. **IMPUESTOS:** los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los altos fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad y en congruencia con los alcances de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.
- B. **DERECHOS:** conocidos también como tasas, difieren a los impuestos en virtud de los beneficios personales y directos que alcanzan los contribuyentes por los servicios públicos que les presta el Estado o por usar o aprovechar bienes del dominio público, de tal manera que la obligación debe cubrirse en proporción con las ventajas alcanzadas por los sujetos pasivos, y en congruencia con las disposiciones legales que regulan cada caso, respetándose las máximas de proporcionalidad y equidad contributiva. Podemos conceptualizar a los derechos, como las contribuciones que

deben hacer al sector público las personas físicas y morales privadas y oficiales por los servicios públicos que les proporciona el Estado, y por disfrutar o aprovechar bienes del dominio público, bajo las condiciones, requisitos o modalidades previstas en las normas jurídicas relativas, y cuyo destino va enfocado a cubrir el gasto público específico que se relaciona como el hecho generador de la obligación contributiva.

C. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL: son las contribuciones estatuidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionada por el mismo Estado

D. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS: son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras pública.

El impuesto sobre la renta de acuerdo con el contenido del Código Fiscal de la Federación es una contribución de las comprendidas bajo el rubro de impuestos.

Ahora bien, en nuestro sistema jurídico fiscal, la forma de determinar la capacidad contributiva varía dependiendo del tipo de impuesto, esto es, si se trata de impuestos al ingreso, al gasto o al patrimonio.

En los impuestos al ingreso, como es el impuesto que nos ocupa, la capacidad contributiva se calcula tomando en consideración el

ingreso obtenido, menos el elemento costo que hizo posible la obtención de dicho ingreso, pues de otra manera no se estaría gravando conforme a la autentica capacidad contributiva del sujeto pasivo y por, ende, el tributo resultaría desproporcional, lo cual está expresamente prohibido por el artículo 31, fracción IV constitucional. Es por ello que, tratándose de impuestos que gravan el ingreso, es imprescindible tomar en consideración el elemento costo que hizo posible la obtención del ingreso.

“No todos los ingresos ni todos los gastos de la riqueza deberían considerarse como signos de la capacidad contributiva. Cualquier elemento de costo deberá restarse en el cálculo de la riqueza imponible según los criterios de la capacidad contributiva, y esto por el concepto de que cualquier costo en la vida de los individuos o de las empresas debe reintegrarse por completo. De lo contrario, el nivel de la vida individual y la situación económica de las empresas podría fácilmente rebajarse de grado”.⁴⁵

A. La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta

El pasado 3 de abril del 2002 fue presentada ante el Congreso de la Unión por el Poder Ejecutivo Federal una iniciativa para reformar algunos de los ordenamientos jurídicos tributarios que se encontraban entonces vigentes. La primordial justificación de dicha reforma consistía en perfeccionar nuestro sistema impositivo, logrando un aumento de la recaudación a través del incremento de los impuestos indirectos, principalmente el impuesto al valor agregado, y la disminución de las tasas de los impuestos directos, esencialmente el impuesto sobre la renta, logrando de tal suerte, otorgar mayor liquidez a los contribuyentes, un fortalecimiento del consumo, del mercado interno y del ahorro.

⁴⁵ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principio de las Ciencias de las Finanzas*. Roque de Palma Editor, Primera Edición. Buenos Aires. 1959. p. 163.

Por desgracia, esta propuesta conocida como la Nueva Hacienda Pública, no llegó a concretarse, debido las diversas ideologías políticas que existían en el Congreso de la Unión. No fue hasta unos días antes de concluir el período extraordinario de sesiones que los legisladores acordaron en que efectivamente el gobierno federal necesitaba de un incremento en la recaudación tributaria para poder desempeñar de manera satisfactoria sus funciones de derecho público; sin embargo, no aprobaron los medios propuestos por el Poder Ejecutivo; optaron por otorgarle otros medios para aumentar la recaudación.

Debido a la premura con la que se manejó la reforma fiscal en el Congreso de la Unión se abandonó por completo la técnica legislativa y con ello se generaron diversas imprecisiones, no sólo en la forma y fondo en que las disposiciones que fueron aprobadas, sino también por la ausencia de adecuaciones en otros ordenamientos, como es el caso del Código Fiscal de la Federación. Lo cual en ciertas situaciones se puede traducir en inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Las principales características de la reforma fiscal aprobada por el Congreso de la Unión fueron:

1. La creación de nuevos impuestos y la elevación de las tasas de otros ya existentes, a fin de aumentar la recaudación;
2. Un fortalecimiento en la recaudación de las entidades federativas, mediante la autorización de gravámenes estatales;
3. La creación de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que regula de manera más precisa este gravamen.

La nueva Ley del Ingreso Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Enero de 2002, contempla importantes

cambios en la mayoría de sus rubros, a pesar de que continua utilizando la misma estructura que la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980.

De entrada, encontramos que el legislador cumple de manera satisfactoria con el principio de legalidad plasmado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que el acto creador del impuesto:

- A. **Tiene su origen en el Poder Legislativo**, cumpliendo de esta manera con el aspecto formal del acto jurídico;
- B. **Crea situaciones jurídicas generales**, abstractas e impersonales.
- C. **Expresa todos los elementos del hecho imponible y de la relación tributaria a que da origen**, sin dejar a la Autoridad Administrativa sin margen para actuar de manera discrecional en cuanto a dichos elementos;
- D. **Se trata de una obligación ex-lege**, ya que el Estado tiene el derecho de exigir a los contribuyentes el cumplimiento de dicha prestación de manera coactiva; y,
- E. **El hecho imponible es atribuirle a un sujeto**, que en el caso preciso de los dividendos es a cargo de las personas físicas o morales que reciban utilidades o dividendos de una persona moral residente en el país.

Pero sorprendentemente el legislador abandona por completo su técnica jurídica al momento de redactar el contenido de varios de los preceptos que forman el cuerpo de esta ley, creando un verdadero estado de inseguridad jurídica y de arbitrariedad, situación que

encontramos presente en la distribución de dividendos y que es objeto de esta investigación demostrar su inconstitucionalidad.

Humberto Briseño Sierra en su obra *Derecho Procesal Fiscal* acertadamente menciona, al respecto, que:

“La terminología imprecisa, la delimitación insegura y la justificación empírica, casi siempre intentada a posteriori, es decir, cuando ya se ha expedido la regulación aplicable, impiden la formación de una ciencia tributaria. No puede haber exactitud en los conceptos, cuando el legislador modifica a su arbitrio nociones técnicas y sistemas.”⁴⁶

Ideología con la cual coincidimos plenamente y podemos complementar añadiendo que,

“...la perfección del acto equivale a la existencia del mismo, no así su eficacia, ya que puede existir el acto, pero ser ineficaz, característica que puede adquirir con posterioridad...”⁴⁷

B. Objeto del gravamen al reparto de dividendos

Para poder entender a fondo el régimen fiscal del reparto de dividendos es importante identificar si nos encontramos hablando de los dividendos o utilidades que una persona física o moral obtiene por concepto de utilidades repartidas, ya que aun y cuando los lineamientos para ambas figuras se encuentran estrechamente relacionados encontramos que los efectos fiscales son distintos, variando un poco la mecánica de cálculo y de pago del impuesto.

Artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

⁴⁶ BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal. El Régimen Federal Mexicano*. Antigua Librería Robredo. Primera Edición. México, 1964. p.27.

⁴⁷ OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Porúa, S.A. Segunda Edición. México. 1967. p.157.

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”⁴⁸

Del último párrafo del precepto legal antes citado, se desprende que las **personas morales residentes en México**, no se encuentran obligadas a acumular los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas, es decir, no están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta por los dividendos que perciban de otras personas morales.

Por consiguiente, nuestra investigación se limita al estudio de aquellos ingresos por dividendos o utilidades distribuidas que reciban las personas físicas y las morales residentes en el extranjero.

⁴⁸ Ley del impuesto Sobre la Renta vigente.