

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS VIGENTE EN 2002,
APLICABLE A LA ENAJENACION O IMPORTACION DE
AGUAS GASIFICADAS, REFRESCOS Y BEBIDAS
HIDRATANTES O REHIDRATANTES

POR

NORA MORALES RODRIGUEZ

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

MARZO, 2003

TM
K1
FDYC
2003
.M6

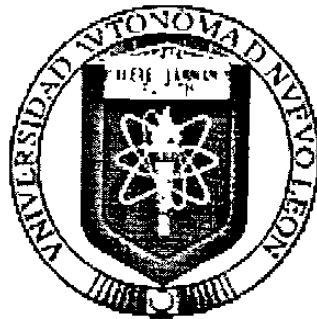
INCONSTITUCIONALES DEL IEPIS VIGENTE EN 2002



1020148541

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS VIGENTE EN 2002,
APLICABLE A LA ENAJENACION O IMPORTACION DE
AGUAS GASIFICADAS, REFRESCOS Y BEBIDAS
HIDRATANTES O REHIDRATANTES**

Por

NORA MORALES RODRIGUEZ

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

Marzo, 2003

TH
K1
FDYC
2003
.M6



A mi padre *in memoriam*.

A mi madre y hermanos, así como a mi esposo, sin ayuda del cual no hubiera sido posible realizar el presente trabajo.

A mi asesor por sus acertados consejos.

A Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cia., S.C., lugar en el que he aprendido todo lo que sé de la materia.

A todos los que de alguna u otra forma me brindaron su apoyo para la realización de la presente.

INTRODUCCIÓN 3

A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... 3
B. JUSTIFICACIÓN Y MARCO CONTEXTUAL DE REFERENCIA 4
C. OBJETIVOS GENERALES Y PARTICULARES..... 6
D. HIPÓTESIS 6
E. METODOLOGÍA Y PLAN DE TRABAJO..... 7

CAPITULO 1. MARCO TEÓRICO Y MARCO FILOSÓFICO JURÍDICO 8

1.1 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA..... 8
1.2 PRINCIPIO DOCTRINARIOS DE ADAM SMITH 11
1.2.1 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD 12
1.2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA 14
1.2.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD..... 19
1.2.4. PRINCIPIO DE ECONOMIA..... 21

CAPÍTULO 2. NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS..... 21

2.1 ANTECEDENTES 22
2.2 TIPO DE CONTRIBUCIÓN..... 22
2.3 ELEMENTOS ESENCIALES..... 25
2.3.1. SUJETOS 26
2.3.2. OBJETO..... 27
2.3.3. BASE..... 28
2.3.4. CUOTA O TARIFA..... 29
2.3.5. ÉPOCA Y FORMA DE PAGO..... 30

CAPÍTULO 3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS EN AGUAS GASIFICADAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES Y REHIDRATANTES 32

3.1 ANTECEDENTES 32
3.2. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS EN VIGOR EN 2002..... 34
3.2.1. DICTAMEN DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS..... 34
3.2.2 CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL GRAVAMEN..... 36
3.2.2.1 Refrescos..... 40
3.2.2.2 Aguas gasificadas o minerales 41

CAPÍTULO 4. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS EN AGUAS GASIFICADAS, REFRESCOS Y BEBIDAS HIDRATANTES Y REHIDRATANTES. 42

4.1. GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE JUSTICIA TRIBUTARIA 42

4.1.1. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA	44
4.1.1.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la proporcionalidad tributaria	45
4.1.1.2. La garantía de proporcionalidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes y rehidratantes	58
4.1.2. EQUIDAD TRIBUTARIA.....	71
4.1.2.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la equidad tributaria	71
4.1.2.2. La garantía de equidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes	81
4.1.3. LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	94
4.1.3.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la legalidad tributaria	94
4.1.3.2. La garantía de legalidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes	102
4.2 FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL CONGRESO EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	108
4.2.1 FACULTAD GENERAL CONTEMPLADA EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 73 CONSTITUCIONAL	108
4.2.2 FACULTAD ESPECIAL CONTEMPLADA EN LA FRACCIÓN XXIX, NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 73 CONSTITUCIONAL, Y EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE GRAVA LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE AGUAS GASIFICADAS, REFRESCOS Y BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES.....	109
<u>CONCLUSIONES.....</u>	117
<u>BIBLIOGRAFÍA.....</u>	123

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la constitucionalidad del impuesto especial sobre producción y servicios en relación con la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, vigente en 2002.

A. Planteamiento del problema

El problema a ser tratado en el desarrollo de la presente tesis de maestría, se circunscribe a dilucidar si la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en su texto vigente en 2002, en tanto grava, entre otros actos, a la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Medularmente, se buscará dar respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

a) ¿Respeto la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2002, al gravar la enajenación e importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, las garantías tributarias de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal?

b) ¿Contravino el Congreso de la Unión con las reformas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigentes a partir de 2002, el artículo 73, fracción XXIX, punto 5, de la Constitución Federal, al establecer un gravamen especial sobre aguas gasificadas y refrescos, no obstante dicho

gravamen especial no se encuentre contemplado en el dispositivo constitucional mencionado?

B. Justificación y marco contextual de referencia

Es menester apuntar que el estudio sobre el apego a la Constitución Federal de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, reviste importancia para nuestro sistema tributario.

Lo anterior, toda vez que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2002, al gravar a las bebidas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, incluyó a un gran número de contribuyentes que desde 1991 no se encontraban sujetos a dicho impuesto, a saber la industria nacional refresquera, así como la industria dedicada a la elaboración de bebidas para deportistas, mismas que se han visto afectadas de manera importante por dicho tributo, pues definitivamente, ha encarecido los costos de sus bebidas, que sabido es, por lo menos por lo que respecta a los refrescos, son abundantemente consumidos en todos los estratos sociales de la población mexicana.

Al respecto, cabe mencionar que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios desde su nacimiento, así como diversas legislaciones especiales anteriores que, desde 1947, habían gravado la enajenación de aguas gasificadas y refrescos.

Sin embargo, mediante reformas realizadas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que entraron en vigor el 1º de enero de 1991, se derogó el precepto que establecía el impuesto especial a cargo de las aguas gasificadas y refrescos, según la Exposición de Motivos “*con el propósito*

de adecuar las disposiciones fiscales a los objetivos que orientan la política tributaria, en materia del impuesto especial sobre producción y servicios [...]”.

Ahora bien, en el segundo periodo de sesiones del Congreso de la Unión de 2001, dicho órgano aprobó diversas reformas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sobresaliendo entre ellas la introducción de un gravamen sobre las bebidas hidratantes o rehidratantes, las cuales nunca habían sido gravadas con anterioridad, así como el establecimiento de nueva cuenta de un gravamen a la enajenación o importación de las aguas gasificadas y refrescos, con la modalidad de que únicamente se grava a los que utilicen edulcorantes diferentes del azúcar de caña (*v.gr.* fructuosa). Ello, a decir del legislador, con el fin de no perjudicar a la industria azucarera mexicana, la cual atraviesa por una difícil situación económica en la actualidad.

No obstante el fin extrafiscal manifestado por el legislador, resulta necesario analizar si en la imposición del gravamen en estudio, se respetaron los principios rectores de toda contribución, según nuestra Carta Magna.

Lo anterior, dado que, como ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las contribuciones pueden perseguir fines extrafiscales, siempre y cuando no vulneren principios constitucionales rectores de los tributos.¹

Así las cosas, resulta claro que el estudio sobre la regularidad constitucional del gravamen a cargo de los contribuyentes que enajenen o importen aguas gasificadas y refrescos, reviste especial relevancia, dado que no obstante su fin extrafiscal, es importante analizar si en la creación del mismo se respetó el texto constitucional.

¹ *Cfr.* Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII-Junio, pág. 52. Tesis P./J.18/91 “CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES”.

C. Objetivos generales y particulares

Los objetivos generales del presente trabajo de investigación son la exposición fundada y razonada de los principios rectores que toda contribución impuesta por el Estado debe reunir, para que la misma pueda ser considerada apegada a las garantías contenidas en la Constitución Federal.

En efecto, en la tesis se hace un análisis tanto de los principios doctrinarios como de las garantías constitucionales que el Estado está obligado a respetar para la imposición de las contribuciones a cargo de los gobernados.

Por otra parte, el objetivo particular de la tesis es la demostración de la hipótesis de investigación, esto es, la demostración de que el impuesto especial sobre producción y servicios establecido en la ley de la materia que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, es inconstitucional.

Lo anterior, a partir de demostrar que dicho impuesto contraviene las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Asimismo, se buscará demostrar que en la imposición del gravamen en estudio, el Congreso de la Unión se extralimitó en el ejercicio de las facultades que el artículo 73 constitucional le confiere tratándose del establecimiento de contribuciones especiales.

D. Hipótesis

La hipótesis a ser comprobada en el desarrollo de la tesis es la siguiente:

“El impuesto especial sobre producción y servicios, al gravar la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales; refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta contrario del contenido de los artículos 31, fracción IV y 73, fracción XXIX, punto 5, de la Constitución Federal”

Por lo anterior, el tema del presente trabajo es:

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS VIGENTE EN 2002, APLICABLE A LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE AGUAS GASIFICADAS; REFRESCOS Y BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES”.

E. Metodología y plan de trabajo

Para la elaboración de la presente tesis académica, una vez planteado el problema, así como la hipótesis de trabajo respectiva, se estudió y analizó la legislación federal vigente en 2002 y las que han constituido su antecedente, en torno al gravamen especial aplicable a la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, acudiendo a las exposiciones de motivos y dictámenes de los órganos legislativos, que puedan denotar la intención del legislador en la imposición del gravamen bajo estudio.

Asimismo, se estudió la doctrina, nacional y extranjera, relacionada con los principios que en materia tributaria deben prevalecer para el establecimiento de los impuestos.

De igual forma, se estudiaron y analizaron los criterios judiciales que existen en torno al gravamen de aguas gasificadas y refrescos, la competencia del Congreso de la Unión para su establecimiento, así como las

garantías tributarias que deben respetarse en tratándose de la imposición de tributos.

Una vez realizada la investigación anterior, en la cual se recopiló información doctrinaria, judicial, histórica y la relativa a la legislación vigente en 2002, se entró al estudio del problema planteado, buscando comprobar o, en su caso, refutar, la hipótesis sostenida en el presente trabajo.

CAPITULO 1. Marco teórico y marco filosófico jurídico

El marco teórico del trabajo en estudio medularmente se ciñe a la definición de la relación jurídico tributaria y los principios doctrinarios, técnicos y jurídicos que la rigen, como a continuación se expresa.

1.1 La relación jurídico tributaria

El Estado, para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias como órgano rector, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, esto es, de una fuente de ingresos que le permitan sufragar el desempeño propio de dichas actividades.

En este sentido, y toda vez que el desempeño de las actividades del Estado se encuentran dirigidas a la satisfacción de necesidades colectivas, dicho sustento económico proviene en gran parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que en su caso lleve a cabo el Estado.

A ese respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, citando al tratadista Andrés Serra Rojas, señala que: *“Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los*

*transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.*²

En este sentido, es claro que para cubrir satisfactoriamente las necesidades que toda sociedad demanda, no se puede prescindir de los recursos económicos, pues es claro que son éstos los que sufragan el costo de las actividades que realiza el Estado en beneficio de los gobernados de la sociedad de que se trate.

Lo anterior, da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, o en otras palabras, entre Estado y particulares.

Así pues, se podría afirmar que el Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Ahora bien, los recursos que sufragan dichas necesidades, provienen esencialmente de los gobernados, pues son a éstos a los que finalmente les beneficia el que el Estado realice actos tendientes a lograr su bienestar, razón por la cual deben desprenderse de parte de sus ingresos para sufragar los gastos públicos en que deba incurrir el Estado para la satisfacción del interés colectivo.

Así pues, el hecho de que el Estado deba cubrir las necesidades de carácter público a que hemos hecho referencia, y que sean los propios gobernados los que principalmente deban allegar de recursos al Estado para tal

² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª ed., Editorial Themis. México, 2000, p.3 citando a Andrés Serra Rojas.

fin, crea una relación de interdependencia, la cual necesariamente debe erguirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad y despotismo por parte del Estado, el cual podría fácilmente estar facultado a someter a los miembros de la sociedad de que se trate a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho.

De este modo, única y exclusivamente a través de la ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus gobernados se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, señala el maestro Adolfo Rioja Vizcaíno: “[...] *la norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por una parte debe indicar cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.*”³

Con base en lo anteriormente expuesto, se puede señalar con toda certeza que la relación jurídico-tributaria, es aquella relación regida por un marco jurídico, en virtud de la cual el Estado se encuentra obligado a cubrir las necesidades colectivas a través de las contribuciones que de los gobernados exija al gasto público.

Así pues, debe señalarse que la relación jurídico-tributaria se justifica en la medida en que la potestad que tiene el Estado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público se esgrima sobre bases jurídicas, esto es, sobre ordenamientos jurídicos que regulen el alcance y limitaciones de dicha relación.

Sin embargo, es menester mencionar que la relación jurídico-tributaria no sólo debe tener como base primordial el elemento jurídico, esto es,

³ Ibid, p. 5.

su regulación a través de normas, sino que a su vez dichas normas o leyes que la regulan deben fundarse en principios de justicia y equidad que definan de igual forma el alcance y limitaciones de la relación que nos ocupa.

En efecto, no obstante que puedan existir normas que regulen una determinada relación jurídico-tributaria, es necesario encuadrar dichas normas dentro de un marco de certeza que permita conocer a ciencia cierta hasta donde llega la potestad del poder público y la de los gobernados como contribuyentes, lo cual se logra a través de la observancia de principios doctrinarios de derecho público que, en nuestro caso, regulan la actividad del Estado como “Fisco”.

Dichos principios, objeto de análisis en los siguientes apartados, son considerados como la base fundamental en la que se sustentan las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, los cuales consisten básicamente en nociones históricas de justicia y equidad, en las que se define el actuar dentro del orden tributario.

Consideramos, que los principios fundamentales de la relación jurídico tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expresadas al respecto por el distinguido economista inglés Adam Smith, en su célebre obra intitulada “Riqueza de las Naciones”, los cuales consisten en los siguientes:

1.2 Principio doctrinarios de Adam Smith

- Principio de proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía

Los principios antes mencionados pueden considerarse como fuente del equilibrio básico de la relación tributaria, mínimos principios que se

deben cumplir a efecto de obtener una justa relación entre Estado como “Fisco” y gobernados como contribuyentes.

Es menester que en dicha relación exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual se logra con base en principios doctrinarios, sostenidos por una parte en simple lógica-jurídica, así como en nociones filosóficas y jurídicas de igualdad, justicia y derechos básicos del individuo, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de la relación que nos ocupa.

Así pues, una vez determinada la relación jurídica-tributaria, sus elementos, alcances y limitaciones, en los siguientes apartados se efectuará un análisis de los principios doctrinarios fiscales sobre los cuales dicha relación debe estar fundada.

1.2.1 Principio de proporcionalidad

El principio en cuestión, por lo menos por lo que respecta a los impuestos (ya que no detenta el mismo alcance cuando se refiere por ejemplo a derechos o a contribuciones de mejoras), determina que todo gobernado debe contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Lo anterior, significa que los gobernados sólo están obligados a desprenderse de parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público de una manera proporcional a dichos ingresos, de tal manera que aquel que tenga una percepción de ingresos que le permita tener una economía más solvente deberá contribuir en mayor medida respecto de aquel cuya percepción de ingresos sea en menor medida. Ello, sin perjuicio de que más adelante se estudiará la forma en que el principio de proporcionalidad tributaria se respeta en tratándose de impuestos que no gravan el ingreso, sino el consumo.

Lo antes dicho, se justifica en un principio de justicia y equidad, pues sería totalmente arbitrario obligar a aquellos que tienen menos recursos a contribuir al gasto público en mayor medida a lo que proporcionalmente les representan sus ingresos, como de igual forma sería totalmente injusto que aquellos que más ingresos perciben sólo aportaran una mínima cantidad al sostenimiento del gasto público, pues ello se traduciría en una desproporción con respecto a dichos ingresos.

Así entonces, en la medida en que un sistema tributario prevea normas que garanticen que los gobernados sólo deben contribuir al gasto público de la manera más proporcional a su capacidad económica, será justo y equitativo.

Al respecto, es importante señalar que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, citando a Adam Smith, precisa que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor a las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se hagan en forma cualitativa.⁴

Lo anterior significa que si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo, esto es, equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Consecuentemente, es viable concluir que el principio de proporcionalidad se concretiza en la medida en que se grave a los gobernados de acuerdo a su verdadera capacidad económica, esto es, en función a su verdadera capacidad de contribuir, y siempre y cuando, en los términos de lo antes expuesto, se efectúe de manera cualitativa y cuantitativa.

⁴ Ibid, p. 211.

En este sentido, debe señalarse que dentro de una correcta planeación de orden jurídico-fiscal de un Estado, si se quiere cumplir con el principio que nos ocupa, es deber del legislador distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de las que disponga, a fin de hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuren para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general se incumple con lo que dicho principio establece, el sistema de que se trata denotará vicios de injusticia e inequidad.

Es preciso señalar que el principio que nos ocupa se encuentra plasmado en nuestro sistema jurídico-tributario, específicamente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, al disponer que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional que lo dispongan las leyes, aspecto que será objeto de análisis en apartados posteriores.

1.2.2 Principio de certidumbre o certeza

Es indispensable que todo tributo a cargo de los gobernados de un Estado determinado contenga fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera daría pauta inevitable a que las autoridades hacendarias impusieran recaudaciones a su libre capricho, lo cual evidentemente atentaría contra la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria, la cual se esgrime en esencia con la finalidad de crear un marco de justicia y equidad entre los particulares y el Estado como autoridad recaudadora, según se apuntó en párrafos anteriores.

En tales condiciones, el principio que nos ocupa busca que las leyes fiscales que contengan los tributos a los cuales estén obligados los gobernados, establezcan con toda precisión los elementos esenciales de los mismos, de tal

forma que la cantidad a la que se encuentran obligados a pagar los particulares con la finalidad de contribuir al gasto público sea cierta y determinable.

Asimismo, el principio en cuestión busca que los gobernados sujetos al pago de contribuciones conozcan de manera clara y precisa el tiempo de pago y la forma en que el mismo debe efectuarse, lo cual se logra mediante la implementación de normas que así lo establezcan.

En estos términos, se puede señalar como primera obligación para cumplir con el principio de certeza, que la ley fiscal contemple todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, con el objeto de evitar desvíos de poder y arbitrariedades por parte del Estado como autoridad recaudadora.

Por tanto, en la medida en que la ley fiscal establezca con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos del tributo, se evitará en gran medida la posibilidad de que los órganos recaudadores abusen arbitrariamente de los sujetos obligados a contribuir al gasto público.

Ahora bien, a fin de comprender con toda claridad el principio del que se habla, debemos referirnos a los elementos del tributo, pues es con base a dicho principio que los mismos deben estar plenamente establecidos en normas de carácter fiscal.

Aunque doctrinalmente existen diversas connotaciones de los elementos del tributo, se considera conveniente establecerlos a partir de lo que al respecto se señala en nuestra legislación fiscal.

En este sentido, los artículos 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación, señalan textualmente lo siguiente:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que

señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las **infracciones y sanciones**, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al **sujeto, objeto, base, tasa o tarifa**. [...]” (énfasis añadido).

“**Artículo 6.** [...] Las contribuciones se pagan en la **fecha** o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.” (énfasis añadido).

De los preceptos antes transcritos, se pueden conocer con exactitud los elementos que constituyen al tributo, mismos que dan cumplimiento al principio de certeza de la siguiente manera:

a) Sujeto. La ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentren sujetas.

Esto es, este elemento define quienes son los sujetos pasivos del tributo, es decir, los sujetos que deberán cumplir con la obligación de pagar el tributo a partir de la actualización de la hipótesis que lo genere, es decir, el hecho generador.

Es así que las leyes deben identificar sin lugar a dudas cuáles son las personas físicas o morales que se encuentran obligadas a contribuir al gasto público.

b) Objeto. Debe definirse en la ley fiscal de manera clara y precisa cuál es el hecho generador del tributo de que se trate, esto es, cuál es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.

En la medida en que se cumpla con lo anterior, los sujetos obligados a contribuir al gasto público, sabrán con toda certeza por qué hechos y

actos deberán contribuir a dicho gasto, lo que les permitirá conocer hasta qué límite el Estado estará facultado para requerirles el pago de cierta contribución.

c) Tasa, cuota o tarifa. Los ordenamientos jurídicos deben establecer de manera numérica o porcentual, la unidad aritmética o matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de los tributos que se establezcan a cargo de los gobernados para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Así pues, en tanto las disposiciones fiscales sean claras en determinar los elementos que aquí se precisan, los particulares estarán en posibilidades de evitar cualquier abuso por parte de la autoridad hacendaría.

d) Base. El legislador deberá abocarse a la tarea de establecer con toda precisión, a través de normas fiscales, el elemento económico al cual deberá ser aplicada la tasa, cuota, o tarifa que estará afecto al pago de la contribución de que se trate mediante la aplicación de la tasa, cuota o tarifa respectiva.

e) Sanciones aplicables. La imposición de multas e infracciones por parte del Estado con motivo del incumplimiento de los gobernados a las normas que impongan la obligación de pago de tributos, deben encontrarse perfectamente establecidas en ley, a fin de que las autoridades públicas encargadas de la recaudación no incurran en abusos y arbitrariedades.

f) Fecha de pago. Es necesario que el sujeto pasivo del tributo, a saber los gobernados obligados a contribuir al gasto público, sepan con toda certeza cuál o cuáles son los momentos en que deben desprenderse de parte de sus ingresos o posesiones para precisamente contribuir a dicho gasto.

En otras palabras, para que los gobernados se encuentren en posibilidad de soportar la carga fiscal, es necesario que conozcan a través de la

norma fiscal las fechas y la manera y momentos en que deberán contribuir al sostenimiento del gasto colectivo.

Al respecto, es importante señalar que el establecimiento de fechas con respecto al pago de los tributos le permite tanto a los gobernados como al Estado una mejor planeación en sus economías, pues sabrán en qué momento deberán desprenderse de sus ingresos, o aplicar los mismos, respectivamente.

Finalmente, cabe señalar que el principio de que hablamos ha sido reconocido inclusive, en lo tocante a la certeza que debe existir en la forma de determinar los impuestos, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como se desprende de la jurisprudencia que a continuación de transcribe:

“IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SEÑALARLAS. La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que lo establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.” (énfasis añadido).

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5332 75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976.
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Alderete

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976.
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez

Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976.

Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.⁵

En este sentido, es claro que a fin de lograr un equilibrio en la relación jurídico-tributaria, todos los elementos esenciales del tributo deben encontrarse debidamente precisados en las leyes de carácter fiscal, pues sólo así se logran concretizar los objetivos del principio de certeza.

1.2.3 Principio de comodidad

*“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.”*⁶ De esta manera define el principio a estudio el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno al citar a Adam Smith.

Continúa señalando el maestro que el principio de comodidad puede resumirse a partir de las máximas esbozadas por Margain Manautou, mismas que se transcriben a continuación:

“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, Por tanto, para

⁵ Semanario Judicial de la Federación, 1995, Primera Parte, Pleno, tesis 116, pág. 164.

⁶ Adolfo Arrijo Vizcaíno, op. cit. p. 221, citando a Adam Smith.

cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Nuestra legislación federal respeta este principio, y así encontramos que el Impuesto sobre la Renta, tratándose de causantes con ingresos mayores de Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, deben pagarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se paga dentro de los primeros veinte días del mes siguiente al en que se obtuvieron los ingresos que se declaran, período que originalmente era de diez días y que fue considerado insuficiente; el pago del Impuesto sobre la Propiedad Raíz (Impuesto Predial) que se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etcétera..⁷ (énfasis añadido).

Así pues, el principio de comodidad se encuentra referido a que si bien el contribuir a los gastos públicos ya es una carga de importancia, lo que el legislador debe considerar es que al contribuyente le resulte de la manera más cómoda posible enterar parte de sus ingresos a fin de que el gasto público por el cual se cubren las necesidades colectivas se encuentre satisfecho.

Cabe señalar que la comodidad no sólo radica en las fechas en que los contribuyentes deben contribuir al gasto público, y que éstas resulten cómodas a los mismos, sino que ésta también se funda en otros aspectos tales como los lugares de pago, las mecánicas de pago, etcétera.

⁷ Ibid., citando a Margain Manautou.

En este sentido, el que el legislador prevea una mecánica cómoda dentro de lo posible para que los contribuyentes enteren los tributos a los cuales se encuentren sujetos, resultará para éstos una carga más liviana.

1.2.4. Principio de economía

La doctrina ha definido el principio en comento, en que todo el tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, pues en la medida en que al Estado le signifique una carga económica mayor el recaudar impuestos que lo que éstos económicamente le representan para cubrir satisfactoriamente el gasto público, se romperá con la finalidad esencial de la recaudación, que es precisamente la de allegarse de los recursos necesarios para cubrir las necesidades colectivas.

Así pues, el Estado como autoridad recaudadora no puede gastar más en lo que pudiera obtener de rendimiento de los tributos, ya que dicha desproporción se vería reflejada en la insatisfacción de todas las necesidades colectivas por la insuficiencia de servicios públicos para cubrirlas.

En este sentido, podemos concluir que entre más se simplifique la determinación y recaudación de los tributos, el país obtendrá un mayor grado de recaudación para así lograr satisfacer las necesidades primordiales de los contribuyentes, conservando un equilibrio en la relación jurídico-tributaria, respetando los principios que asisten a los contribuyentes.

Precisado lo anterior, esto es, el marco teórico y filosófico jurídico, a continuación entraremos de lleno al tema de la presente tesis.

CAPÍTULO 2. Naturaleza jurídica del impuesto especial sobre producción y servicios

2.1 Antecedentes

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada el 30 de diciembre de 1980 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor parte de ella en 1981 y otra parte en 1982.

Su creación, de manera conjunta con la creación del impuesto al valor agregado, constituyó un paso de suma importancia para la modernidad del sistema fiscal mexicano, coadyuvando significativamente a su simplicidad.

Como muestra de lo anterior, baste decir que con el inicio de vigencia de la ley en comento, quedaron abrogadas seis leyes, a saber las siguientes:

- Ley del Impuesto sobre Seguros;
- Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina;
- Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados;
- Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos;
- Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza; y
- Ley Federal de Impuesto a la Industria del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

La abrogación de las leyes mencionadas se realizó mediante disposición expresa de los artículos segundo y tercero transitorio del decreto legislativo a través del cual se expidió la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

2.2 Tipo de contribución

El impuesto especial sobre producción y servicios es una contribución que puede encuadrarse dentro de las que gravan el consumo, conocidos por la doctrina como impuestos indirectos.

Por lo que respecta a lo que debe entenderse por impuesto indirecto, una rama de la doctrina ha sostenido que son aquellos que, en contraposición a los impuestos directos, son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas.

No obstante, dicha definición de impuestos indirectos ha sido fuertemente controvertida por estudiosos del Derecho Fiscal, afirmando éstos que el hecho de que un tributo sea susceptible de ser trasladado o de repercutir a una tercera persona, no puede servir para dar un distintivo especial a dichos impuestos.

En efecto, la corriente que señala lo anterior, estima que resulta del todo incorrecto que existan impuestos que no sean repercutibles, siendo lo correcto hacer distinción de los impuestos directos e indirectos, en función a lo que los mismos gravan. En el caso, los impuestos indirectos son lo que gravan el consumo.

Al respecto, el maestro Dino Jarach, citado por de la Garza, menciona lo siguiente:

“Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto, ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que ningún impuesto puede saberse, a priori, si se traslada o no; de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, tienen efecto sobre los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre fenómenos del mercado y de los precios, porque hay algunos que recaen sobre fenómenos de la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la

transmisión gratuita de bienes, respecto del cual quien está gravado es el heredero, o sea, el beneficio de un enriquecimiento que se opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de las leyes civiles. De modo que podrán verificarse ciertos efectos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, o bien otros efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria en esta materia se vuelva insoportable y por la cual los capitales emigren en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta también la condición necesaria para que pueda existir la traslación. Todos los demás impuestos que recaen sobre fenómenos del mercado tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provincial o municipal, se traslada o no, según las condiciones del mercado, según el grado de poder monopolístico de las empresas que están actuando en un régimen de competencia imperfecta. Es equivocado, pues, fundar una distinción entre los impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no.”⁸

No obstante las críticas anteriores, es innegable que para efectos prácticos, en relación con la identificación del tipo de impuesto, resulta muy ilustrativo identificar el mismo partiendo del supuesto de que éste sea o no trasladable.

Así pues, toda vez que el impuesto especial sobre producción y servicios es uno susceptible de ser trasladado, así como que es innegable que grava el consumo de determinados bienes y servicios, resulta evidente que el mismo es uno de tipo indirecto.

⁸ DE LA GARZA, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*, 7ª ed., Editorial Porrúa, México, 1976. p. 386, citando a Dino Jarach

En este sentido, cabe mencionar que en el capítulo 4.1.1.2, se retomará el tema en comento, en relación con el tipo de contribución que es el impuesto especial sobre producción y servicios, a efecto de estar en posibilidad de demostrar la hipótesis del presente trabajo, en torno a la inconstitucionalidad del mismo.

2.3 Elementos esenciales

Ha sido reconocido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que los elementos esenciales de los tributos son el sujeto, objeto, base, tarifa y época de pago.

En efecto, lo anterior ha sido corroborado en innumerables ocasiones por nuestro Máximo Tribunal, como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que **los elementos esenciales del mismo**, como pueden ser el **sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento

conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”⁹ (énfasis añadido).

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Así pues, en el caso del impuesto que nos ocupa, los elementos esenciales son los siguientes:

2.3.1. Sujetos

Los sujetos del impuesto especial sobre producción y servicios son las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios o importen bienes de los contenidos en el objeto de dicho gravamen.

En este sentido, cabe precisar que de igual forma que acontece en el impuesto al valor agregado, la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas, los Municipios o cualquier otra persona que no causen el impuesto

⁹ Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, pag 165, Tesis 162. Apéndice de 1995.

especial sobre producción y servicios, no obstante ello, deberán aceptar su traslación.

2.3.2. Objeto

El objeto del impuesto especial sobre producción y servicios lo constituye la enajenación e importación de bienes y la prestación de servicios de los contenidos en los artículos 2, 2-A, 2-B y 2-C de la ley de la materia.

Para efectos de este trabajo, solamente resulta relevante citar el contenido normativo del artículo 2, ya que los demás numerales gravan la enajenación de gasolina, diesel y gas natural.

Al respecto, el artículo 2 a la letra señala:

“Artículo 2. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cervezas:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 13.5° G.L.....25%
2. Con una graduación alcohólica de más de 13.5 y hasta 20° G.L.....30%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20° G.L.....60%

B) Alcohol y alcohol desnaturalizado.....60%

C) Tabacos labrados:

1. Cigarros.....110%
2. Puros y otros tabacos labrados....20.9

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de esta Ley.

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2-A y 2-B de esta Ley.

F) Gas natural para combustión automotriz: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos del artículo 2-C de esta Ley.

G) Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

H) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

II. [...]” (énfasis añadido).

En relación con el artículo transcrito, desde ahora deviene importante aclarar en que el presente trabajo solamente se abordará el estudio del objeto del impuesto contenido en el inciso G), a saber la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes.

2.3.3. Base

En tratándose de la enajenación de bienes, la base del impuesto especial sobre producción y servicios es el precio pactado, mismo que incluye el de los envases y empaques no retornables necesarios para contener los bienes que se enajenen.

Los productores o importadores de cigarros, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. En contraposición, los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, considerarán como valor de los mismos la contraprestación pactada.

Por lo que se refiere a la enajenación de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz, no se consideran dentro del valor del precio pactado las cantidades cargadas por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, existiendo un procedimiento especial contenido en los artículos 2-A, 2-B y 2-C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para la determinación de la base por la enajenación de los productos mencionados.

2.3.4. Cuota o Tarifa

La cuota o tarifa del impuesto especial sobre producción y servicios es de un tanto por ciento que se aplica a la base gravable de los bienes o servicios señalados en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, siendo al 31 de diciembre de 2002 las siguientes:

Bebidas con contenido alcohólico y cervezas:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 13.5°
G.L.....25%
2. Con una graduación alcohólica de más de 13.5 y
hasta 20°
G.L.....30%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20°
G.L.....60%

Alcohol y alcohol desnaturalizado.....60%

Tabacos labrados:

1.Cigarros.....110%

2. Puros y otros tabacos labrados.....20.9%

Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

Por lo que respecta a la enajenación de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz, al igual que acontece con la base del impuesto, la cuota o tarifa se determina aplicando el contenido normativo de los artículos 2-A, 2-B y 2-C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sin que para efectos del presente trabajo sea necesario entrar al detalle.

2.3.5. Época y forma de pago

Acorde a lo señalado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dicho impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago, el cual se considerará como pago definitivo. Ello, con excepción de la importación de bienes, en la cual el pago del impuesto se realizará de manera conjunta con el pago del impuesto general de importación. Cuando los bienes no se encuentren gravados con el impuesto general de importación, el impuesto especial sobre producción y servicios se enterará

mediante declaración que se presente ante la aduana por la cual se pretenda introducir el bien al territorio nacional.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente, y el que le hubieren trasladado, o el que él hubiera pagado con motivo de la importación, dentro del periodo comprendido en la declaración, siempre que sea acreditable.

Para efectos del impuesto especial sobre producción y servicios, el acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable las tasas correspondientes. Así, el impuesto acreditable es el equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que le hubiere sido trasladado al contribuyente.

A efecto de que el impuesto especial sobre producción y servicios sea acreditable, es necesario reunir los siguientes requisitos:

a) Ser contribuyente del impuesto especial sobre producción y servicios y que el impuesto corresponda a bienes o servicios gravados con el mismo.

b) Que los bienes se enajenen sin haber sido modificado su estado, forma o composición.

c) Que el impuesto haya sido trasladado de manera expresa y por separado en el comprobante respectivo.

d) Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

e) Que el impuesto que haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece que se entenderá por traslado del impuesto, el cobro que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en dicha ley.

CAPÍTULO 3. Impuesto especial sobre producción y servicios en aguas gasificadas, refrescos, bebidas hidratantes y rehidratantes

3.1 Antecedentes

Toda vez que el tema del presente trabajo versa sobre la inconstitucionalidad del impuesto especial sobre producción y servicios que a partir del 1º de enero de 2002 gravó la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, se considera importante hacer un recorrido histórico por los impuestos especiales que con anterioridad han gravado a algunos de estos productos, hasta su incorporación en la ley mencionada.

Al respecto, cabe mencionar que por razones obvias, las legislaciones anteriores a la que se estudia, solamente habían presentado gravámenes sobre las aguas gasificadas y refrescos, no así sobre las bebidas hidratantes o rehidratantes, ya que éstas últimas no fueron enajenadas de manera cotidiana en el mercado de nuestro país hasta años recientes.

La primera legislación federal que de alguna u otra forma gravó la producción de aguas envasadas, se creó en 1944, y dicha ley gravaba el

“anhídrido carbónico”, creando un impuesto sobre el consumo y uso de dicho elemento a cargo de las empresas dedicadas a la producción de aguas envasadas.

En el año de 1947, se expidió la Ley del Impuesto a la Producción de Aguas Envasadas, la cual gravaba a la producción y envasamiento de, entre otros, refrescos gasificados o sin gas. En el periodo comprendido del año de 1947 al de 1957, dicha ley fue abrogada y reexpedida en diversas ocasiones.

En 1957, entró en vigor la Ley del Impuesto sobre la Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas, la cual gravaba a la compraventa de primera mano de refrescos elaborados con jugos naturales de frutas y refrescos gasificados o sin gas, elaborados con extractos o esencias de frutas o cualquier otra materia prima.

Posteriormente, en 1970, se modificó el nombre de la ley mencionada al de “Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos”. Lo anterior, toda vez que se incluyeron como causantes de dicho impuesto a las personas que explotaran aparatos eléctricos o mecánicos para expender refrescos no embotellados directamente al público. El cambio de nombre de la ley para incluir “y Refrescos”, no implica que antes estaban excluidos, sino que representa sólo una precisión para que se entendieran incluidos los refrescos enajenados que se expendieran a través de aparatos eléctricos.

Por último, el impuesto contenido en la ley mencionada fue incorporado a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en 1980, la cual fue creada con el objeto de simplificar y sistematizar los impuestos especiales, agrupándose en: compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y en el renglón de servicios, los seguros de vida y teléfonos.

Mediante disposición transitoria se estableció que a partir del 1º de enero de 1982 quedaría abrogada la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos.

No obstante, para el ejercicio fiscal de 1991, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue reformada, desgravando a la enajenación o importación de aguas envasadas, refrescos, jarabes y concentrados para preparar refrescos, así como a los seguros individuales en operaciones de vida.

Lo anterior, según la Exposición de Motivos sometida por el Ejecutivo Federal a la consideración del Congreso de la Unión, con el propósito de adecuar las disposiciones fiscales a los objetivos que orientan la política tributaria en materia de impuestos especiales.

Así, la producción de aguas envasadas, refrescos y los concentrados utilizados para su preparación, se han encontrado gravados desde 1947 hasta 1991, año en el cual fueron desgravados hasta la reciente reforma sufrida por la ley en 2002.

3.2. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en vigor en 2002

3.2.1. Dictamen de la Cámara de Diputados

En primera instancia, es importante mencionar que a diferencia de lo que acontece con la mayoría de las reformas en materia tributaria, la iniciativa de gravar la enajenación e importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes y rehidratantes, no fue del Ejecutivo Federal, sino de la Cámara de Diputados.

En efecto, la iniciativa de reformas en materia del impuesto especial sobre producción y servicios presentada por el Ejecutivo Federal, la cual fue turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados el 5 de abril de 2001, no contenía ningún gravamen a cargo de la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas rehidratantes, sino que solamente tenía como intención corregir diversas desviaciones que se habían venido presentando en el gravamen a cargo de la enajenación o importación de bebidas alcohólicas, proponiendo el establecimiento de una mecánica ad-valorem, en lugar del esquema de cuota fija por litro vigente hasta 2001.

No obstante, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados consideró que dado que las reformas propuestas por el Ejecutivo en materia de impuesto al valor agregado no habían sido aprobadas, era necesario proveer al Estado con otros ingresos, siendo necesario para tal efecto el establecimiento de nuevos gravámenes.

Efectivamente, el Dictamen de la Cámara de Diputados señala en la parte que interesa lo que a continuación se transcribe:

“Por otra parte, esta Dictaminadora considera que las necesidades de ingresos federales para cubrir los gastos públicos y los servicios que a través del Estado se realizan a la población en general, son prioritarios. Sin embargo, y considerando las modificaciones propuestas en materia de impuesto al valor agregado, resulta necesario incorporar a nuevos contribuyentes en el IEPS para recuperar los ingresos que se pretendían obtener con la iniciativa del Ejecutivo Federal.

En tal sentido, se estima necesaria la aplicación de un impuesto especial a las aguas naturales y minerales gasificadas; refrescos; bebidas hidratantes y rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes; esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratante o rehidratantes.

Con el objeto de no ocasionar una afectación mayor a la industria azucarera, se propone que el impuesto a los refrescos se aplique exclusivamente a aquellos que para su producción utilizan la fructosa en sustitución del azúcar de caña.

En razón de los argumentos expuestos, esta Comisión de Hacienda y Crédito Público propone incorporar el gravamen antes mencionado a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Asimismo, y derivado de la inclusión del impuesto antes referido en el artículo 2º. de la citada Ley, la que suscribe considera conveniente modificar la estructura del mismo.”¹⁰

Así pues, como se desprende de la transcripción preinserta, la incorporación a última hora del gravamen que en esta tesis se estudia, se debió única y exclusivamente a la falta de aprobación de la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal en materia de impuesto al valor agregado.

Asimismo, es importante destacar desde este momento, sin perjuicio de que en apartados posteriores se realice un estudio detallado de ello, el hecho de que la incorporación a última hora del gravamen sobre la enajenación e importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes, tuvo como consecuencia la introducción en la ley de la materia de diversas imprecisiones y errores que dejaron a los contribuyentes en estado de inseguridad jurídica, situación que se pretendió enmendar posteriormente mediante la emisión de reglas generales contenidas en la Resolución Miscelánea para el ejercicio de 2002.

3.2.2 Características generales del gravamen

¹⁰ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 30 de diciembre de 2001. Pag. 3.

Con adición a lo señalado en el apartado 2.3. de la presente, en relación con los elementos esenciales del impuesto especial sobre producción y servicios, en tratándose de la enajenación e importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes, solamente es necesario puntualizar lo siguiente.

Acorde a lo establecido por el artículo 2, fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes se encuentra gravada con una tasa del 20%.

En efecto, el artículo mencionado establece en la parte que interesa lo siguiente:

“Artículo 2. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

[...]

G) Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%” (énfasis añadido).

En términos del artículo 2 en comento, se desprende que en el año de 2002 fueron objeto del impuesto la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.

En relación con lo anterior, cabe mencionar que de la lectura que se realice al numeral citado, en su inciso G), caben dos interpretaciones, a saber, que se grava con el impuesto especial sobre producción y servicios la enajenación o importación de la totalidad de los bienes mencionados en dicho inciso, siempre que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña, o que dicha condicionante únicamente resulta aplicable a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.

En nuestra opinión, la interpretación que debe prevalecer, es en el sentido de que la condición de que los bienes señalados en el inciso G) deban contener un edulcorante diferente del azúcar de caña para encontrarse gravados, resulta aplicable solamente a los concentrados, polvos y jarabes, ya que es la interpretación más congruente con la redacción del numeral.

Así pues, en un primer acercamiento a la ley en comento, pudiere pensarse que en 2002 se encontraron gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios cualquier tipo de refrescos, aguas gasificadas y bebidas hidratante o rehidratante; así como los concentrados, polvos y jarabes que al diluirse permitieran la obtención de los bienes señalados, siempre que utilizaran un edulcorante diferente del azúcar de caña.

Sin embargo, es importante traer a la atención del lector el contenido del artículo 8, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que señala lo siguiente:

“Artículo 8. No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I. Por las **enajenaciones** siguientes:

[...]

f) Las de los **bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 20. de esta Ley siempre que utilicen como edulcorante únicamente azúcar de caña.**” (el énfasis es nuestro).

Del artículo citado, se colige que no se pagará el impuesto especial sobre producción y servicios, por la enajenación de los bienes a que se refieren los inciso G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, siempre que utilicen como único edulcorante únicamente el azúcar de caña.

Así pues, no obstante que del artículo 2 se podría desprender que toda enajenación de refrescos, aguas gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes está gravada, el artículo 8º de la ley en estudio exenta del pago del impuesto a la enajenación de dichos productos, en tanto contengan como único edulcorante al azúcar de caña.

Lo anterior no sucederá con la importación de dichos productos, ya que el artículo 8, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, solamente exenta la enajenación de los mismos, cuando utilicen como único edulcorante al azúcar de caña, no haciendo lo propio su importación, por lo cual ésta sí se encontrará gravada con independencia que los productos importados tengan como único edulcorante al azúcar de caña.

Por otra parte, cabe mencionar que el impuesto en comento se causa en todas las etapas de la comercialización de los bienes señalados en el párrafo anterior, excepción hecha de la venta al público en general, la cual está exenta. Con esto se busca reducir los costos administrativos en que pudieren incurrir los pequeños contribuyentes.

En los casos en enajenaciones efectuadas por los fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, el impuesto se causará aun cuando la venta se haga al público en general.

Tratándose de las enajenaciones que realicen los comerciantes, cuyos ingresos provengan en su mayor parte de operaciones que se realizan con el público en general, la exención en esta última etapa también será aplicable. Para tales efectos, se establece que se consideran operaciones con el público en general aquéllas por las que no se expida comprobante que reúna los requisitos del Código Fiscal de la Federación.

En congruencia con la inclusión en calidad de contribuyentes del impuesto, los fabricantes, productores o envasadores de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes, jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores, están obligados a mantener un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, así como presentar reportes de dicho control en forma trimestral.

Precisado lo anterior, es importante mencionar algunas particularidades importantes por lo que hace a los refrescos y a las aguas gasificadas o minerales.

3.2.2.1 Refrescos

El artículo 3, fracción XV, los define como toda bebida no fermentada, elaborada con agua, agua carbonatada, extractos o esencias de frutas, saborizantes o con cualquier otra materia prima, gasificada o sin gas, pudiendo contener ácido cítrico, ácido benzoico o ácido sórbico o sus sales como conservadores, siempre que contengan fructuosa.

Así pues, a fin de que una bebida no fermentada, elaborada con agua o agua carbonatada, extractos o esencias de frutas, saborizantes o cualquier

otra materia prima, pueda ser considerada como refresco, debe forzosamente contener fructosa.

Esto tiene como consecuencia que algunos productos que comúnmente conocemos como refrescos, como los denominados dietéticos, los cuales generalmente tienen como edulcorante la dextrosa y no la fructosa, no sean considerados como refrescos para efectos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por lo que su enajenación o importación no se encontró gravada al amparo de la ley vigente en 2002.

Así las cosas, en términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, únicamente se encontrará gravada la importación o enajenación de los refrescos que contengan como edulcorante la fructosa, no encontrándose dentro del objeto del gravamen cualquier refresco que no contenga fructosa, con independencia de que dicho edulcorante sea o no azúcar de caña.

3.2.2.2 Aguas gasificadas o minerales

Por lo que se refiere a las aguas gasificadas o minerales, el artículo 3, fracción XIV, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las define de la siguiente manera:

“XIV. Aguas naturales y minerales, gasificadas, que contengan sustancias minerales o electrolitos, purificadas y siempre que estén envasadas, incluyendo las que se encuentren mineralizadas artificialmente.”

De la definición anterior, a simple vista, se desprenden varias imprecisiones que originan inseguridad jurídica para los contribuyentes en la aplicación de los preceptos en estudio, lo que, como se demostrará en el apartado correspondiente, resulta contrario a la garantía de legalidad tributaria.

Así, si bien se establece en el artículo 2, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios como objeto del gravamen la enajenación o importación de “aguas gasificadas o minerales”, en la fracción citada, en la cual se definen lo que debe entenderse por dichos productos, se establece como definición de los mismos “aguas naturales y minerales, gasificadas”, lo que evidentemente crea incertidumbre, ya que pareciera que se incluye dentro del objeto del impuesto a las aguas naturales, sin importar que las mismas se encuentren mineralizadas o gasificadas.

La imprecisión anterior del legislador, tuvo que ser corregida mediante la emisión de la regla 6.3. de la Resolución Miscelánea para 2002, a través de la cual se clarificó que para los efectos de lo dispuesto en los artículos 2, fracción I, inciso G) y 3, fracción XIV, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no se considerarán gravadas las aguas naturales o mineralizadas, cuando éstas no se encuentren gasificadas.

Así las cosas, en el ejercicio de 2002, se gravó con el impuesto especial sobre producción y servicios, la enajenación o importación de aguas embotelladas gasificadas.

CAPÍTULO 4. Análisis constitucional del impuesto especial sobre producción y servicios en aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes y rehidratantes.

4.1. Garantía constitucional de justicia tributaria

En términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es obligación de todos los mexicanos contribuir con el gasto público de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

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

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

En los términos de dicho precepto constitucional, es claro que únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

La legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la garantía de justicia tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- b) Que sea proporcional y equitativa; y,
- c) Que se destine a cubrir los gastos públicos.

La ausencia o incumplimiento hacia alguno de estos tres requisitos, necesariamente significará que la contribución es contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, antes de continuar con el desarrollo de los siguientes apartados, cabe mencionar que no pasamos por alto que es tema añejo ampliamente discutido por la doctrina, si las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias son una misma, o son garantías diferentes e independientes entre sí.

Al respecto, destacados estudiosos del Derecho Fiscal en nuestro país, tales como Ernesto Flores Zavala y Sergio F. De la Garza, han sostenido que la proporcionalidad y la equidad tributaria forman parte de una misma garantía, criticando su separación.

En contraparte, otros tratadistas destacados, tales como Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manautou, afirman que la equidad y la proporcionalidad tributaria son garantías independientes entre sí, siendo válido hacer un estudio de las mismas de manera separada.

Análoga conclusión se desprende de la tesis y jurisprudencia reciente de nuestro Máximo Tribunal, en las cuales ha resuelto sobre el apego de las contribuciones a una u otra garantía, sin que por el hecho de que se hubiere violado una, forzosamente se violara la otra.

Una vez precisado lo anterior, sin ser nuestro afán entrar en discusión sobre este tema en particular, fin de lograr una mayor claridad en el desarrollo del presente trabajo, a continuación se analizarán las garantías mencionadas por separado, así como también la garantía de legalidad tributaria.

4.1.1. Proporcionalidad tributaria

4.1.1.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la proporcionalidad tributaria

La garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, y tal como ya se analizó en el capítulo que antecede, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público. Ello, como también fue apuntado, por lo menos por lo que respecta a los impuestos, ya que no soslayamos el hecho de que la garantía de proporcionalidad tributaria presenta diferentes matices en tratándose de otro tipo de contribuciones o de los derechos.

El término “proporcional” aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles **con proporción** a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”¹¹

A su vez, la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que **debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos** en razón de sus facultades.”¹²

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo, debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

¹¹ Constitución de Cádiz, art. 339.

¹² Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. **La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13).** Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación sea "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. **La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado";** y en sus artículos

339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartir entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones ser n proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. **La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 30, fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 40. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace m s de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del**

derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "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 Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y

Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque si a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 80., 339 y 340.) Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. **Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que**

si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.”¹³

"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.** El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto

¹³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 86, pag. 158.

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

Amparo en Revisión 2595/85.- Alberto Maniuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farías Salcedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandenhaute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava."¹⁴

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La**

¹⁴ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Pleno tomo I, Parte SCJN, Tesis 17o, pág. 171.

proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerrillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3446/83. Fabrica de Loza “El Anfora”, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.”¹⁵

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. 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 del 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 objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad económica de contribuir a los gastos públicos, potencialidad que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto.** Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de 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 objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de obligación

Amparo en revisión 113/95. Servitam de México, S.A. de C.V., 9 de noviembre de 1995. Unanimidad

¹⁵ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, pág. 1991.

de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguinao. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis.”¹⁶

Las jurisprudencias antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Otro elemento que se observa en las jurisprudencias citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los tributos, éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

Al respecto, cabe recordar lo que analizamos en apartados anteriores cuando hablábamos de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, en donde señalamos que para que se cumpla con dicho principio no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Claro ejemplo de ello, según, lo mencionamos es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en ciertos casos la aplicación de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, cabe señalar que la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que no obstante un

¹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis P. XXXI/96, pag. 437.

tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional, siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias:

“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2º DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, **sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de la utilización de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios.** Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente ala del 1.8º prevista por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principio de proporcionalidad y equidad, ya que todos lo sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto

de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Angel Zelonka Vela .

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana de Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2322/97. Schlumberger Servicios, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia."¹⁷

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis P./J. 67/98, página 8

mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz”¹⁸.

En mérito de lo expuesto, es dable concluir que en tanto una contribución grave la auténtica capacidad contributiva de los gobernados obligados al pago de la misma, ésta respetará la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en nuestra Carta Magna.

4.1.1.2. La garantía de proporcionalidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes y rehidratantes

Como se mencionó en el apartado 2.2. de la presente, el impuesto especial sobre producción y servicios es una contribución de tipo indirecto.

Lo anterior se menciona toda vez que en los impuestos indirectos, a diferencia de los directos, en nuestra opinión una forma de alcanzar la proporcionalidad tributaria se logra permitiendo a cada contribuyente que forma parte de la cadena productiva, el acreditamiento del impuesto pagado con motivo de la adquisición de bienes o servicios necesarios para la realización de sus actividades gravadas, en contra del impuesto a su cargo.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Mayo de 1997, Tesis P./J. 31/97, página 59.

Ello, en virtud de que dichos gravámenes, cuando están establecidos mediante mecánicas de traslación, no inciden en el contribuyente, sino que son soportados por el consumidor final.

Al respecto, es importante apuntar que, en términos generales, suele definirse a la incidencia como el lugar de descanso del impuesto, que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otro tercero.¹⁹

Ciertos impuestos son soportados definitivamente por quienes efectúan su pago y, por ende, recaen directamente sobre los deudores, en tanto que otros impuestos no permanecen a cargo de quienes han sido gravados, sino que se repercuten por parte de los que los han satisfecho a unos terceros, verdaderos deudores fiscales que de esta manera no son gravados más que indirectamente.²⁰

Los impuestos indirectos, como es el caso del impuesto al valor agregado, pueden producir el efecto de ser trasladados por el contribuyente a terceros, hasta llegar a una persona que no tiene a quien transmitirle la carga del gravamen.

La traslación del impuesto es el proceso por medio del cual se forza a otra persona a pagarlo.

Como lo señala Emilio Margáin Manautou²¹, la traslación de un impuesto se verifica en tres fases:

a) Percusión.

¹⁹ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª ed., Editorial Themis. México, 2000, pág. 496

²⁰ LUCIEN MEHL, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Editorial Bosh, Barcelona 1964, Pág. 97, citando a Tissier.

²¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, Mexico, 1991, Pág. 103

b) Traslación.

c) Incidencia.

La percusión implica la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo que realiza la hipótesis prevista por la ley fiscal generadora del crédito fiscal.

La traslación implica el traspaso de la carga a otra persona.

La incidencia es la caída o impacto económico sobre la persona que proporcionará al contribuyente el importe necesario para que éste cumpla con su obligación de tributar.

El monto equivalente al gravamen que se traslada a un tercero, no es para éste un impuesto, sino una carga, pues el sujeto trasladado e incidido no es con relación a la operación, actividad o hecho de que se trate, sujeto pasivo, sino lo que la doctrina denomina sujeto económico.

De todo lo anterior, en nuestra opinión es válido concluir que un impuesto indirecto cuya incidencia se establece en personas distintas al contribuyente, como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios, será proporcional en la medida en que permita al contribuyente realizar el acreditamiento de aquellas cantidades que se le hayan trasladado con motivo de la adquisición de bienes o servicios indispensables para la realización de actos que dan lugar al pago del gravamen.

Ello, pues de otra forma, el gravamen no recaería sobre el valor agregado por el propio contribuyente, sino también sobre aquel generado en otras etapas de la cadena productiva.

Resulta aplicable por analogía, los criterios sustentados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la proporcionalidad entendida en función del impuesto al valor agregado que se transcriben a continuación:

“VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. LAS HIPOTESIS DE SU TRASLACION REFLEJAN EXACTAMENTE LA MISMA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, INDEPENDIEMENTE DE LA SITUACION ECONOMICA DE LOS CONSUMIDORES FINALES. Las hipótesis de traslación del impuesto al valor agregado, como son el adquirir determinado bien, usar o gozar temporalmente de algún bien o recibir un servicio, reflejan la misma capacidad contributiva de los consumidores finales que deben pagar dicho tributo, independientemente de su situación económica, pues ésta es ajena al elemento considerado por el legislador para establecer el traslado del gravamen; y, como los citados consumidores deben pagar una cantidad equivalente al monto del citado tributo, se respeta el principio de proporcionalidad tributaria consignado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 363/96. Daniel Cervantes Flores. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinte de enero en curso, aprobó, con el número XI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veinte de enero de mil novecientos noventa y siete.²²

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO

²² Semanario Judicial de la Federación. Tomo V, pag. 191, Tesis: P. XI/97. Febrero de 1997.

RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). De acuerdo con tal precepto, aplicable a partir de mil novecientos noventa y nueve, todos los causantes que realicen actos o actividades por los que deba pagarse impuesto o a los que se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a esa parte aplicando al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Lo anterior resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte de los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0%, **no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades**, sino que se les obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos por los que debe pagarse el impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realiza el causante, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la cantidad a restar del impuesto causado **y, por tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, lo que no refleja la capacidad contributiva.**

P./J. 80/2000

Amparo en revisión 1504/99.-Parfumerie Versailles, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aquinaco Alemán.-

Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1744/99.-Mercadotecnia TVA, S.C.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1840/99.-Cintra Cap, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.

Amparo en revisión 1905/99.-Grupo TV Azteca, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 1547/99.-TFM, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó, con el número 80/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.²³

La Jurisprudencia antes citada es aplicada al caso, dado que el procedimiento de causación y traslación del gravamen del impuesto al valor agregado es el mismo que en el impuesto especial sobre producción y servicios.

²³ Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XII, Agosto de 2000, pag. 90, Tesis: P./J. 81/2000

En el caso concreto del gravamen que se establece a la enajenación o importación de refrescos, aguas minerales o gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes, se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, puesto que se establecen requisitos de imposible cumplimiento para que resulte procedente el acreditamiento del gravamen trasladado en anteriores etapas de la cadena productiva, como se demuestra enseguida.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece que los contribuyentes del mismo pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno, salvo el que se haya trasladado por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de dicha ley.

En efecto, el artículo señalado establece en la parte que interesa lo siguiente:

“Artículo 4. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 20. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de dichos bienes, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refieren las fracciones I, incisos A), G) y H) del artículo 20. de la misma. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese

pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, en el mes al que corresponda.

[...]” (énfasis añadido).

Así pues, en términos del artículo 4 señalado, los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios podrán acreditar el impuesto que se les haya trasladado por la adquisición o el que hayan pagado por la importación de, entre otros bienes, refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes, dado que los mismos se contienen en el inciso G) de la fracción I del artículo 2 de la ley de la materia.

Asimismo, el propio precepto señala que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable del impuesto causado por el contribuyente por la enajenación de bienes o la prestación de servicios afectos al pago del gravamen. El precepto en análisis señala que el impuesto acreditable es un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado con motivo de la importación.

De lo hasta aquí expuesto pudiera pensarse que quienes causan el impuesto por la enajenación de refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes, pueden acreditar el impuesto que se les haya trasladado por la adquisición o importación de estos mismos bienes, en congruencia con el principio de proporcionalidad tributaria.

Sin embargo, el propio artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece una serie de requisitos que el contribuyente debe cumplir para poder acreditar el impuesto que se le haya trasladado por la adquisición de los bienes por cuya enajenación causa el gravamen, a saber los siguientes:

“Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de esta Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto.

II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición.

III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.

IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 20., de esta Ley. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.

V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.” (énfasis añadido).

A fin de acreditar la violación del impuesto especial sobre producción y servicios a la garantía de proporcionalidad tributaria, en la

presente nos abocaremos a estudiar los requisitos contenidos en las fracciones II y III del artículo 4 de la ley en estudio.

A. En primera instancia, cabe señalar que la fracción III del artículo 4 en comento exige, a fin de que los contribuyentes puedan llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, que dicho contribuyente cuente con un comprobante en el que se haya hecho constar de manera expresa y por separado, el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente a la adquisición de los bienes correspondientes.

Es decir, para que los enajenantes de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes puedan acreditar el impuesto que se les haya trasladado en la adquisición de dichos bienes o de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, requieren necesariamente que en dicha adquisición se les haya entregado un comprobante en el que se haya hecho constar de manera expresa y por separado el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente.

No obstante lo anterior, el artículo 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios impide a los enajenantes de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, que hagan constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado en cualquier caso.

En efecto, la fracción II del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala lo siguiente:

“Artículo 19. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

[...]

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado **del impuesto** establecido en esta Ley, salvo tratándose de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyentes de este impuesto por dicho bien y así lo solicite.

[...]” (énfasis añadido).

En términos del artículo citado, los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios no deberán trasladar en forma expresa y por separado el impuesto, salvo cuando se trate de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cervezas.

Luego entonces, el contenido del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se traduce en que los contribuyentes queden impedidos para acreditar el impuesto que se les hubiese trasladado por la adquisición de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, dado que nunca podrá cumplir con los requisitos que la propia Ley exige para tal efecto.

Es decir, si la fracción II del artículo 19 de la Ley prohíbe al enajenante de este tipo de bienes la expedición de comprobantes en los que se haga constar en forma expresa y por separado el traslado del impuesto, es claro que el adquirente de los mismos nunca podrá satisfacer el requisito que establece el artículo 4, fracción III del propio ordenamiento para realizar el acreditamiento correspondiente, es decir, nunca podrá contar con un comprobante en el que se haya hecho constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado.

Así las cosas, es claro que las disposiciones de la ley en estudio se traducen en que los contribuyentes no puedan acreditar el gravamen que se les traslada por la adquisición del mismo tipo de bienes, dado que no puede reunir los requisitos que el propio ordenamiento exige.

Lo anterior tiene como consecuencia que el impuesto en análisis resulte violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, y por ende, inconstitucional.

Cabe señalar que la circunstancia de que mediante la Regla 6.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto del 2002, se haya permitido a los enajenantes de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, que hagan constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado, de ningún modo implica que se haya subsanado la inconstitucionalidad que entraña la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En efecto, es evidente que la inconstitucionalidad de la que pueda adolecer un ordenamiento legal no puede ser subsanada por una disposición de carácter administrativo, máxime cuando su derogación o vigencia depende exclusivamente de las autoridades recaudadoras, como ocurre en el caso de la Resolución Miscelánea Fiscal que se expide con base en lo previsto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

B. Por otra parte, la violación del impuesto en comento a la garantía de proporcionalidad tributaria, también se actualiza con el contenido de la fracción II del artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que señala que solamente procederá el acreditamiento del impuesto, cuando los bienes que se enajenen sin haber variado su estado, forma o composición.

Así pues, un contribuyente que adquiera concentrados, polvos, jarabes o extractos de frutas para la fabricación de refrescos o de bebidas hidratantes o rehidratantes, cuya enajenación se encuentra gravada por el impuesto especial sobre producción y servicios en términos del artículo 2, fracción I, inciso G), no podrá llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado en la adquisición de los mismos.

En efecto, en términos del artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la enajenación o importación de los concentrados, polvos, jarabes o extractos de frutas que al diluirse permitan obtener refrescos o bebidas hidratantes o rehidratantes, se encuentra gravada con el impuesto especial sobre producción y servicios.

Ahora bien, dichos productos son precisamente los que los contribuyentes que se dedican a la enajenación de refrescos y de bebidas hidratantes o rehidratantes, utilizan para la fabricación de los mismos.

Así las cosas, no obstante las compañías que enajenan refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes como producto terminado, necesitaron para su producción adquirir concentrados, polvos o jarabes, por la cual se les trasladó el impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente, una vez que enajenen sus bienes terminados, no podrán llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado.

Lo anterior, toda vez que resulta evidente que una vez que los concentrados, polvos o jarabes se han transformado en refrescos o bebidas hidratantes o rehidratantes, ya han variado su estado, forma o composición, por lo que acorde a lo dispuesto por el artículo 4, fracción II de la ley en estudio, no procederá el acreditamiento del impuesto trasladado en la adquisición de dichos bienes.

Lo mencionado, tiene como consecuencia que los contribuyentes que enajenen refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes no tributen de conformidad con su real capacidad contributiva, ya que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios les prohíbe realizar el acreditamiento de un impuesto que les fue trasladado precisamente para producción de los bienes que enajenan.

En efecto, acorde a los criterios doctrinarios y judiciales que fueron citados anteriormente, la garantía de proporcionalidad tributaria en tratándose de impuestos indirectos, se respetará en tanto se permita llevar a cabo el acreditamiento del impuesto respectivo.

Sin embargo, en el caso bajo estudio, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios prohíbe acreditar el impuesto trasladado por la adquisición de bienes que son indispensables para la producción de refrescos y de bebidas hidratantes o rehidratantes, situación que evidentemente se traduce en que los contribuyentes no tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.

En mérito de lo expuesto en el presente apartado, en nuestra opinión el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, situación que lo convierte en un impuesto inconstitucional.

4.1.2. Equidad tributaria

4.1.2.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la equidad tributaria

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín *aequitas*, *atias*, *de aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.²⁴

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.²⁵

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado las siguientes tesis y precedentes:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero que de destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.

²⁴ Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo X, p. 629

²⁵ José Rivera Pérez Campos, *Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970*, p. 78.

Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una formula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse cierto criterios. Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capitulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinoso También este Tribunal Pleno ha considerado que **la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.** Es decir , este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3568/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central ", S.A. 12 de junio de 1984.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de Dieciséis votos”²⁶

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente,**

²⁶ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, pág. 173, Tesis. 173.

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

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerrillera “La Central”, S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3446/83. Fabrica de Loza “El Anfora”, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.”²⁷

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, 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 establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben**

² Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275

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 se establezca 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, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente 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.

Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, p. 208.”²⁸

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley, y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley.

Asimismo, de lo antes analizado, es claro que también las disposiciones que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

²⁸ Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI, Marzo de 2000, pag. 35, Tesis: P./J. 24/2000.

Cabe señalar que a partir del año de 1995, con motivo de la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se expidieron nuevos criterios respecto a la garantía de equidad tributaria.

Un primer criterio que vino a delimitar la garantía de equidad tributaria por la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue la distinción realizada entre el principio de igualdad establecido en el artículo 1º constitucional y el principio de equidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, en comento.

Tal distinción se basa en la idea de que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho (igualdad real) y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria (igualdad jurídica), ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

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

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, pero la misma sólo es permitida en casos que resulta justificada su distinción (fines extra fiscales).

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resulten de la ley deben ser proporcionadas y adecuadas, 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, supere el juicio de equilibrio en sede constitucional.

El anterior criterio fue sustentado en la siguiente jurisprudencia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin

pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

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 Guitrón. 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 Guitrón. 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 Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.”⁹

Uno de los elementos que más han venido incidiendo sobre la idea de igualdad de trato ante circunstancias iguales (equidad), ha sido la idea de que puede autorizarse un trato desigual para situaciones iguales o viceversa, en los casos que existan fines que así lo justifiquen. Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO

⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97, página 43.

DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. **La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.** El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

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 Guitrón. 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 Guitrón. 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 Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.”³⁰

Cabe señalar que la existencia de fines extrafiscales que puedan venir a justificar el establecimiento de situaciones de inequidad tributaria ha tenido como consecuencia que se genere una sensación de injusticia e inseguridad jurídica, ante la posibilidad de que en cualquier momento se aduzca la existencia de fines extrafiscales que no tengan razón de ser o que, incluso, no sean acordes o coincidentes con el tema en análisis.

4.1.2.2. La garantía de equidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes

Las disposiciones que regulan el impuesto especial sobre producción y servicios a la enajenación de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes contienen una serie de distinciones entre causantes que carecen de justificación, lo cual es inequitativo según se muestra en los siguientes apartados:

³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, página 36.

A. La primera inequidad de la que adolece el impuesto que se combate, se desprende del inciso d) de la fracción I del artículo 8 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que textualmente señala lo siguiente:

Artículo 8. No se pagará el impuesto establecido en esta ley:

I. Por las enajenaciones siguientes:

a) Alcohol y alcohol desnaturalizado siempre que se cumpla con las obligaciones establecidas en el artículo 19, fracciones I, II, primer párrafo, VI, VIII, XI, XII y XIV de esta Ley y las demás obligaciones que establezcan las disposiciones fiscales.

b) Aguamiel y productos derivados de su fermentación.

c) Las que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores, de los bienes a que se refieren los incisos C), D), E) y F) de la fracción I del artículo 2 de esta Ley. En estos casos, las personas distintas de los fabricantes, productores o importadores, no se consideran contribuyentes de este impuesto por dichas enajenaciones.

d) Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como la de los bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso las enajenaciones de los citados bienes efectuados por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que

cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

e) Las de bebidas alcohólicas que se efectúen al público en general para su consumo en el mismo lugar o establecimientos en que se enajenen, siempre que dicha enajenación se realice exclusivamente por copeo y quien las enajene no sea fabricante, productor, envasador e importador.

Sólo será aplicable la exención a que se refiere este inciso, cuando se dé cumplimiento a la obligación establecida en la fracción XVIII del artículo 19 de esta Ley.

f) Las de los bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2 de esta Ley, siempre que utilicen como edulcorante únicamente azúcar de caña.

II. Por la exportación de los bienes a que se refiere esta Ley. En estos casos los exportadores estarán a lo dispuesto en la fracción II del artículo 19 de la misma. (énfasis añadido)

De la anterior trascripción se desprende que la enajenación de refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes que se realicen al público en general está exenta del pago del impuesto, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de dichos bienes. Asimismo, el precepto señala que la exención no será aplicable para quienes sin ser fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, obtengan la mayor parte de sus ingresos de enajenaciones a personas que no se consideran como público en general, es decir, de operaciones en la que no se expiden comprobante que reúnen los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así entonces, esta disposición contiene dos distinciones de trato que carecen de justificación válida y que, en consecuencia, traen aparejada la inconstitucionalidad del tributo, a saber:

a) Se hace una distinción injustificada entre quienes enajenan al público en general, refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes, o concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permiten obtener este tipo de bebidas y quienes realizan este tipo de operaciones con otro tipo de clientes.

Cabe recordar que en los términos de lo previsto por el propio precepto, se consideran realizadas para el público en general las operaciones por las que no se expiden comprobantes que cumplan los requisitos necesarios para su deducibilidad, en los términos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Luego entonces, se hace una distinción en función de situaciones ajenas al propio contribuyente, a saber, si su cliente cumple con los requisitos para que se le expida un comprobante que reúna los requisitos necesarios para la deducibilidad del gasto o no, conforme a lo previsto por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Es necesario tener en mente que no corresponde al enajenante el decidir si expide el comprobante cumpliendo los requisitos referidos o no, puesto que conforme a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es el adquirente el que debe reunir una serie de requisitos para que sea posible documentar una operación en forma tal que no se considere realizada con el público en general.

Así las cosas, la exención que nos ocupa se vincula con circunstancias ajenas al contribuyente, así como el objeto del gravamen, puesto que dependerá del cumplimiento por parte de sus clientes de los requisitos necesarios para que la operación se documente mediante un comprobante que cumpla los requisitos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Evidentemente, esta situación hace a la disposición inequitativa y por ende inconstitucional.

b) Adicionalmente, el inciso d) de la fracción I del artículo 8 de la ley contiene otra distinción injustificada entre las enajenaciones que se realizan al público en general por quienes tienen el carácter de fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores y quienes no reúnan dicha característica.

En efecto, aún en enajenaciones con el público en general, la exención no opera cuando éstas se realizan por fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, así como por comerciantes cuyos ingresos provienen preponderantemente de operaciones realizadas con personas que no forman parte del público en general.

Esta distinción de trato, tampoco encuentra justificación alguna, puesto que la venta que realizan al público en general quienes tienen el carácter de fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, denota la misma capacidad contributiva que la que se realiza por parte de otro sujeto que no reúne dichas características.

Sirve de apoyo a lo anterior, de manera analógica, el contenido de la siguiente jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra señala:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE. LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o.-B DE LA LEY RELATIVA, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 8o.-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, reformado mediante el artículo sexto de la ley que modifica diversas leyes fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, en vigor a partir del primero de enero de 1998, **viola el**

principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, **al exentar del pago del impuesto a las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que en el año calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000,000.00 por dichas actividades, en virtud de que siendo un impuesto indirecto que grava las actividades consistentes en la enajenación o importación de los bienes** señalados en la ley, así como la prestación de los servicios también en ella consignados, **los ingresos de los contribuyentes constituyen un elemento ajeno al hecho imponible**, sobre todo si se considera que la mecánica del impuesto da lugar a que quienes resientan el impacto económico del gravamen sean los adquirentes del bien, tratándose de enajenaciones, o quienes reciban los servicios, tratándose de la prestación de éstos, en virtud del traslado del monto equivalente al impuesto que el contribuyente debe efectuar al consumidor, pues esto corrobora que la exención con base en los ingresos del contribuyente carece de una justificación objetiva al no ser éste quien soporta económicamente la carga tributaria, provocándose, además, con ello, una ventaja comercial en favor de las personas físicas exentas al estar en posibilidad de ofrecer al público en general los servicios o productos a un costo final inferior, dándose así un trato desigual a sujetos iguales.

Amparo en revisión 1699/99. Tequila Cuervo, S.A. de C.V. 29 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1529/99. Industrias Vinícolas Pedro Domecq, S.A. de C.V. y otras. 29 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Yolanda Ruiz Paredes.

Amparo en revisión 361/99. Vinos y Licores Naucalpan, S.A. de C.V. 29 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Amparo en revisión 3248/98. Operadora Prissa, S.A. de C.V. 29 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 3160/98. Luga Laguna, S.A. de C.V. 29 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Tesis de jurisprudencia 97/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho del año octubre de dos mil.”³¹ (énfasis añadido).

Del criterio jurisprudencial anterior, se colige que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el hecho de que en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se establezcan tratamientos diferenciados que no tengan relación con el objeto del impuesto, a saber la enajenación o importación de ciertos bienes o la prestación de determinados servicios, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Así pues, toda vez que la característica de la persona que realiza las actividades gravadas por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no guarda relación alguna con el objeto del tributo, no hay razón alguna que justifique el hecho de que se otorgue una exención a favor de personas que enajenan productos gravados por la ley en comento, cuando no se trate de quienes tienen el carácter de fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores.

Luego entonces, no existe una razón objetiva de cara al gravamen que justifique la distinción de trato que se comenta, lo que hace evidente la inequidad que se reclama.

³¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII noviembre de 2000, tesis 2a./J. 97/2000, página 348.

B. Por otra parte, la violación a la garantía de equidad tributaria de que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios adolece, asimismo se desprende del contenido de su artículo 19, fracción II, en relación con el numeral 4.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece que los contribuyentes del mismo pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno, salvo el que se haya trasladado por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de dicha ley.

En efecto, el artículo señalado establece en la parte que interesa lo siguiente:

“Artículo 4. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 20. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de dichos bienes, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refieren las fracciones I, incisos A), G) y H) del artículo 20. de la misma. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, en el mes al que corresponda.

[...]

“Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de esta Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto.

II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición.

III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.

IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 20., de esta Ley. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.

V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.” (énfasis añadido).

En términos del artículo 4 señalado, los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios podrán acreditar el impuesto que

se les haya trasladado por la adquisición o el que hayan pagado por la importación de los bienes contenidos en los incisos A), G) y H) de la fracción I, del artículo 2, dentro de los que se encuentran las bebidas con contenido alcohólico y cerveza, refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes.

Asimismo, el propio precepto señala que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable del impuesto causado por el contribuyente por la enajenación de bienes o la prestación de servicios afectos al pago del gravamen. El precepto en análisis señala que el impuesto acreditable es un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado con motivo de la importación.

De lo hasta aquí expuesto pudiera pensarse que tanto quienes causan el impuesto por la enajenación de refrescos, aguas minerales o naturales gasificadas y bebidas hidratantes y rehidratantes, como quienes lo causan por la enajenación de bebidas alcohólicas y cerveza, pueden acreditar el impuesto que se les haya trasladado por la adquisición o importación de estos mismos bienes.

Sin embargo, el propio artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios exige, a fin de que los contribuyentes puedan llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, que dicho contribuyente cuente con un comprobante en el que se haya hecho constar de manera expresa y por separado, el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente a la adquisición de los bienes correspondientes.

Es decir, para que los enajenantes de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes puedan acreditar el impuesto que se les haya trasladado en la adquisición de dichos bienes o de los

concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, requieren necesariamente que en dicha adquisición se les haya entregado un comprobante en el que se haya hecho constar de manera expresa y por separado el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente.

No obstante lo anterior, el artículo 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, haciendo una distinción que no encuentra ninguna justificación entre los contribuyentes que adquieren enajenan bebidas alcohólicas y cerveza y los contribuyentes que enajenan de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, impide que en la enajenación de éstos últimos se haga constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado en cualquier caso.

En efecto, la fracción II del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala lo siguiente:

“Artículo 19. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

[...]

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado **del impuesto** establecido en esta Ley, **salvo tratándose de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza**, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyentes de este impuesto por dicho bien y así lo solicite.

[...]” (énfasis añadido).

En términos del artículo citado, los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios no deberán trasladar en forma expresa y

por separado el impuesto, salvo cuando se trate de la enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cervezas.

Lo anterior, se traduce en que los contribuyentes queden impedidos para acreditar el impuesto que se les hubiese trasladado por la adquisición de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, dado que nunca podrá cumplir con los requisitos que la propia Ley exige para tal efecto, a diferencia de los contribuyentes que adquieran bebidas alcohólicas y cerveza.

Es decir, si la fracción II del artículo 19 de la Ley prohíbe al enajenante de este tipo de bienes la expedición de comprobantes en los que se haga constar en forma expresa y por separado el traslado del impuesto, es claro que el adquirente de los mismos nunca podrá satisfacer el requisito que establece el artículo 4, fracción III del propio ordenamiento para realizar el acreditamiento correspondiente, es decir, nunca podrá contar con un comprobante en el que se haya hecho constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado.

De lo anterior, resulta claro que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios otorga un trato inequitativo a los contribuyentes que adquieren refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, en relación con los contribuyentes que adquieren bebidas alcohólicas y cerveza, ya que hace posible que los últimos sí puedan llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, no haciendo lo propio con los primeros.

Dicha distinción, no encuentra justificación alguna de cara al objeto del gravamen, ya que ambos tipos de contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, por lo que la ley debiera darles el mismo trato, permitiendo a ambos acreditar el impuesto trasladado.

En efecto, derivado de la adquisición de los bienes señalados en los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los contribuyentes que realicen dicha adquisición, siempre y cuando sean sujetos pasivos del impuesto, debieran poder llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, resultando del todo contrario a la garantía de equidad tributaria que la ley en comento solamente permita el acreditamiento del impuesto a los contribuyentes que adquieran bienes de los señalados en el inciso A) mencionado (bebidas alcohólicas y cerveza), y no así a los que adquieran bienes señalados en los incisos G) y H).

Cabe señalar que la circunstancia de que mediante la Regla 6.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto del 2002, se haya permitido a los enajenantes de refrescos, aguas naturales o minerales gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores para fabricarlos, que hagan constar el traslado del impuesto en forma expresa y por separado, de ningún modo implica que se haya subsanado la inconstitucionalidad que entraña la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En efecto, es evidente que la inconstitucionalidad de la que pueda adolecer un ordenamiento legal no puede ser subsanada por una disposición de carácter administrativo, máxime cuando su derogación o vigencia depende exclusivamente de las autoridades recaudadoras, como ocurre en el caso de la Resolución Miscelánea Fiscal que se expide con base en lo previsto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación.

Con base en lo expuesto en el presente apartado, consideramos que ha quedado demostrado que el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación de refrescos, aguas gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta contrario a la garantía de equidad tributaria consagrada

en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, al tratar de manera igual a contribuyentes que no se encuentran en igualdad de circunstancias, así como al establecer un tratamiento diferenciado para contribuyentes que de cara al objeto del gravamen pueden considerarse iguales.

4.1.3. Legalidad tributaria

4.1.3.1. Interpretación doctrinaria y judicial de la legalidad tributaria

Al señalar el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución que las contribuciones deberán estar contempladas en las leyes, se consagra el principio o la garantía de legalidad tributaria.

“La garantía de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”³²

El fundamento inmediato que da lugar a este principio radica en el artículo 16 constitucional, que plantea, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes o posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes o posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

³² Sergio Francisco de la Garza, op cit. p. 261 y p 262.

De igual forma, lo establecido por dicho precepto se complementa con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII, de la Constitución que señala que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Los preceptos constitucionales antes referidos, aunados con lo dispuesto por el artículo 70 constitucional, que señala que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto, da como resultado que las contribuciones deban derivar de una ley en su sentido material y formal.

En su sentido formal, quiere decir que una ley debe ser expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando establezcan tributos locales o municipales.

En el sentido material, implica que toda contribución debe ser creada y regulada mediante un ordenamiento general, abstracto e impersonal emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Excepción a la regla anterior, lo constituye la facultad otorgada en el artículo 131 constitucional al Ejecutivo Federal en materia de comercio exterior, en el cual éste puede ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación aprobadas por el propio Congreso, y para crear otras.

Por su parte, el maestro Gabino Fraga al referirse al principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, señala lo siguiente:

“El acto unilateral por medio del que se establece el impuesto, es, según el precepto constitucional, una

ley, es decir, una ley en sentido formal, pues la Constitución en los casos en que habla la ley se refiere a disposiciones que emanan del Poder Legislativo.”³³

Adicionalmente, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que, para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la Ley se establezcan con toda certeza y precisión los elementos esenciales que la integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro máximo tribunal, en las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

“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 informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su 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 sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel

³³ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 33ª Ed. México, Ed. Porrúa, 1994 p 317.

Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, **sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.** 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 Epoca, Primera Parte:

Vols. 91-96. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vols. 91-96. pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de

agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.
Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión
5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto
de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente:
Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión
5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de
1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo
Serrano Robles.

Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión
1008 76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto
de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente:
Arturo Serrano Robles.”³⁴

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación
1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág.
158”

**“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE
LEGALIDAD QUE DEBEN
SALVAGUARDAR LOS.-** Al disponer el
artículo 31, fracción IV, de la Constitución
Federal, que son obligaciones de los mexicanos
"contribuir para los gastos públicos, así de la
Federación como del Estado y Municipio en que
residan, de la manera proporcional y equitativa
que disponen las leyes" no sólo establece que la
validez constitucional de un tributo es necesario
que, primero esté establecido por ley, segundo,
sea proporcional y equitativo y, tercero, sea
destinado al pago de los gastos públicos, **sino
que también exige que los elementos
esenciales del mismo, como pueden ser el
sujeto, objeto, base, tasa y época de pago,
estén consignados de manera expresa en
la ley, para que así no quede margen para
la arbitrariedad de las autoridades
exactores, ni para el pago de impuestos
imprevisibles o a título particular, sino
que a la autoridad no quede otra cosa que**

³⁴ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pag. 158

aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

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

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

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

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

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos."³⁵

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaíno señala lo siguiente con relación al principio de legalidad tributaria:

³⁵ Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno, pág 173.

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

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

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

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

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

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.”³⁶

En los términos de lo anteriormente expuesto, es claro que al establecer cualquier tributo a cargo de los gobernados, el legislador debe definir con toda precisión todos y cada uno de sus elementos de tal manera que el particular conozca con certeza y precisión el importe de la obligación tributaria a su cargo y, además, de tal manera que no quede margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, para observar cabalmente el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por tanto, cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, la garantía de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la ley, que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Así pues, se puede concluir que en la medida en que un tributo y sus elementos se establezcan con toda certeza en una ley de carácter formal y material, esto es, en una norma general y abstracta cuyo origen derive del poder

³⁶ Adolfo Arriola Vizcaino, op. cit., p. 267 y 268.

público encargado de legislar, se respetara la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

4.1.3.2. La garantía de legalidad en el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes

Las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que gravan la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratante y rehidratantes, resultan violatorias de la garantía de legalidad tributaria, pues al adolecer de una correcta técnica legislativa, origina que sean contradictorias entre sí, dado que se prestan a un sinnúmero de interpretaciones.

Lo anterior por una parte origina, como a continuación se demostrará, que los contribuyentes no puedan definir con certeza la obligación tributaria a su cargo, situación que como ha sido señalado por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es violatorio de la garantía en estudio.

Asimismo, la imprecisión de las disposiciones en comento, tiene como consecuencia que ante dicha imprecisión, las autoridades fiscales puedan actuar de manera arbitraria, situación igualmente vedada por la garantía de legalidad tributaria.

Así pues, en los siguientes apartados se hará un recorrido por las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que vulneran la garantía de legalidad tributaria.

A. Como se mencionó anteriormente en el cuerpo de la presente, existe una contradicción entre el artículo 2 y el artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en cuanto al alcance del impuesto respecto de aguas gasificadas, minerales o naturales.

Corriendo el riesgo de ser repetitivos, nuevamente nos permitimos transcribir el inciso g) de la fracción I del artículo 2 del ordenamiento combatido:

“Artículo 2. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

(...)

G) Aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos del azúcar de caña.....20%

[...]” (énfasis añadido).

De la aplicación estricta de dicho precepto se desprende que lo que es objeto del gravamen es la enajenación de aguas gasificadas y de aguas minerales.

Sin embargo, la fracción XIV del artículo 3 de la Ley señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 3. Para los efectos de esta ley se entiende por:

[...]

XIV. Aguas naturales y minerales, gasificadas, que contengan sustancias minerales o electrolitos, purificadas y siempre que estén envasadas, incluyendo las que se encuentren mineralizadas artificialmente.

[...]” (énfasis añadido).

Nótese en primer lugar que el texto de la fracción no contiene propiamente una definición.

En efecto, toda definición debe contener dos elementos, a saber; 1) lo que se define y; 2) su significado.

En el caso, el texto de la fracción en ningún momento precisa qué es lo que se está definiendo, a diferencia de lo que ocurre con las demás fracciones del propio artículo 3.

Evidentemente, este hecho da margen a todo tipo de aplicaciones arbitrarias por parte de la autoridad hacendaría.

Pero además, la interpretación de la referida fracción puede entenderse que hace referencia a los siguientes elementos:

- a) aguas naturales y minerales
- b) aguas gasificadas

O bien, que hace referencia a los siguientes elementos:

- a) aguas naturales gasificadas
- b) aguas minerales gasificadas

Asimismo, la propia fracción admite también su aplicación a los siguientes supuestos:

- a) aguas naturales
- b) aguas minerales
- c) aguas gasificadas

Lo anterior, de por sí grave, resulta todavía más cuestionable si se recuerda que el artículo 2 de la Ley señala que sólo son objeto del gravamen las aguas gasificadas o las aguas minerales, variable que en ningún momento puede desprenderse del texto del artículo 3.

Grave es esta situación de cara al principio de legalidad tributaria, máxime si se toma en cuenta que corresponde al propio particular definir cuando causa el gravamen, es decir, cuales de sus productos quedan comprendidos dentro del objeto del impuesto.

Evidentemente, la carencia de técnica legislativa que enfrentan las disposiciones en estudio las hace claramente violatorias del principio de legalidad tributaria, pues da un amplio margen a aplicaciones arbitrarias por parte de la autoridad fiscal.

Confirma lo anterior la circunstancia de que antes de cumplirse un mes de publicar la Ley, se hizo necesario que la autoridad fiscal, a través de la denominada “Resolución Miscelánea Fiscal para 2002” pretendiera definir el objeto de un impuesto, en flagrante violación a la más elemental aplicación de la garantía de legalidad tributaria.

En efecto, en la página 8 de la primera sección del Diario Oficial de la Federación del 16 de enero de 2002, se publicó la Regla 6.1.42. que señala textualmente lo siguiente:

6.1.42. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 20., fracción I, inciso G) y 30., fracción XIV, de la Ley del IEPS, no se considerarán gravadas con el IEPS las aguas naturales o mineralizadas, cuando éstas no se encuentren gasificadas.

Claramente se advierte la pretensión de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público de regular el objeto del gravamen, que no es sino producto de la inseguridad jurídica que genera la aplicación de las normas en estudio.

B. Un comentario en el mismo sentido merece el contenido de la fracción XVI del artículo 3, que define a las bebidas hidratantes o rehidratantes, misma que señala lo siguiente:

Artículo 3. Para los efectos de esta ley se entiende por:

(...)

XVI. Bebidas hidratante o rehidratantes, las bebidas o soluciones que contienen agua y cantidades variables de carbohidratos o de electrolitos.” (énfasis añadido).

De la lectura de dicha fracción, es claro que admite dos interpretaciones, a saber:

a) Que se consideran bebidas hidratantes o rehidratantes aquellas que sólo contienen agua y carbohidratos o agua y electrolitos.

Es decir, que cualquier bebida que contenga un elemento adicional a los mencionados en dicha fracción no puede considerarse como una bebida hidratante o rehidratante.

De admitirse esta interpretación, se atentaría contra el objeto del gravamen, ya que no existe un solo producto que reúna esta característica, salvo el agua natural embotellada, que necesariamente contiene una pequeña cantidad de electrolitos.

Sin embargo, es claro que el Legislador no pretendía reducir el objeto del gravamen al agua natural embotellada.

b) Que es bebida hidratante o rehidratante toda aquella que contiene agua y carbohidratos o electrolitos, además de otros elementos.

Es decir, que toda bebida o solución que contiene, además de otros elementos, agua y carbohidratos o electrolitos, es una bebida hidratante o rehidratante.

Bajo esta interpretación, prácticamente todos los productos para consumo humano que utilizan agua en su fabricación constituirían una bebida hidratante o rehidratante.

En efecto, en el colmo de lo absurdo, la salsa de tomate, cualquier medicamento que necesite agua para su dilución, el suero, la mostaza líquida y muchos otros productos más podrían calificarse como bebidas hidratantes o rehidratantes, por el solo hecho de ser una solución que contenga agua.

Asimismo, muchos refrescos que no quedan comprendidos dentro del concepto que se contiene en la fracción XV del mismo artículo, pueden hacerse comprender en la fracción XVI, bajo la interpretación que nos ocupa en una aplicación meramente recaudatoria de la autoridad, que no puede descartarse de ningún modo.

En mérito de lo expuesto, en nuestra opinión el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales; refrescos; bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria, ya que ante la imprecisión y ambigüedad de sus disposiciones, los contribuyentes del impuesto se ven imposibilitados de determinar con certeza la obligación tributaria a su cargo, así como por el hecho de que dicha ambigüedad e imprecisión origina que quede al arbitrio de las autoridades fiscales la definición de elementos esenciales del tributo, como lo es su objeto.

4.2 Facultades constitucionales del Congreso en materia de contribuciones especiales

4.2.1 Facultad general contemplada en la fracción VII del artículo 73 constitucional

El artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En efecto, el artículo mencionado, el cual ha permanecido intacto desde la Constitución de 1917, señala en la parte que interesa lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

[...]

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

[...]”

El artículo citado, faculta al Congreso Federal para el establecimiento de contribuciones, sin precisar las actividades o materias que pueden ser gravadas con las mismas, y sin indicar si esta facultad elimina la facultad de los estados para crear impuestos.

Resulta importante aclarar desde ahora que no es nuestra intención entrar al estudio de las facultades concurrentes algunas y exclusivas otras que se presentan entre la Federación y los Estados, en materia tributaria, toda vez que nuestro análisis se circunscribirá al establecimiento de las contribuciones especiales señaladas en la fracción XXIX, numeral 5, del mismo artículo.

Así pues, en un primer acercamiento al artículo 73 constitucional, en atención al contenido de su fracción VII, podría llegar a concluirse que el Congreso de la Unión puede en principio establecer, sin limitación alguna, cualquier contribución que considere necesaria para cubrir el Presupuesto de Egresos.

4.2.2 Facultad especial contemplada en la fracción XXIX, numeral 5 del artículo 73 constitucional, y el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes

No obstante lo mencionado en el apartado anterior, nuestra Carta Magna establece en su artículo 73, fracción XXIX, numeral 5, ciertas actividades sobre las cuales el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones especiales.

En efecto, conforme al artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 de nuestra Constitución Federal, el Congreso está facultado para establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos, gasolina y otros derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.

De acuerdo con lo anterior, es claro que dentro de los límites a la potestad tributaria de la Federación impuestos por nuestra Constitución Federal, sólo podrán existir impuestos especiales en materia federal cuando los mismos se refieran a las materias antes señaladas.

Ahora bien, la ley reglamentaria del precepto constitucional antes mencionado, esto es, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios,

grava la mayor parte de las actividades mencionadas por la Constitución, como lo es la enajenación de tabacos, la gasolina y otros derivados del petróleo y cerveza.

Sin embargo, en las disposiciones en estudio de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se grava la enajenación o importación de aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos o bebidas hidratantes o rehidratantes, siendo que estos productos no se encuentran contenidos en el mencionado precepto constitucional.

En efecto, la enajenación de aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, no es una materia respecto de la cual se pueda establecer impuestos especiales, toda vez que el Constituyente no la incluyó en el numeral ya precisado.

Efectivamente, el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5° constitucional señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I. ...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. ...

5º. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.
- [...]

En estos términos, resulta claro que si bien nuestra Constitución le otorga al Congreso de la Unión la facultad de establecer contribuciones

especiales, éstas son sobre determinadas materias, siendo esto una limitante para el poder legislativo al momento de establecer contribuciones, esto es, sólo se permite gravar a determinadas materias, mismas que se encuentran expresamente señaladas por la propia Constitución.

En efecto, nuestra Carta Magna otorga al Congreso de la Unión la facultad de establecer contribuciones especiales en ciertas materias, tales como gasolina, cerveza, energía eléctrica, etc., siendo únicamente estas materias sobre las cuales podrá el Congreso establecer dichas contribuciones y no sobre otras materias.

Sin embargo, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 constitucional, el Congreso de la Unión estableció, a partir del 1º de enero de 2002, en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, un impuesto especial sobre la enajenación de aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, siendo evidente que dicho órgano legislativo carece de facultades para tal efecto.

En este sentido, resulta del todo inconstitucional, el establecimiento de contribuciones especiales sobre las cuales el Congreso no se encuentra facultado, ello en virtud de que las aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes en ningún momento se encuentran señaladas dentro de las materias que limitativamente contempla el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 de nuestra Constitución Federal.

Cabe mencionar que de aceptar que el Congreso se encuentra facultado para establecer contribuciones especiales en cualquier materia, sería nugatoria la disposición contenida en el numeral 5 de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, pues no tendría razón de ser el señalar de manera expresa y limitativa, ciertas materias sobre las cuales se encuentra facultado el Congreso para establecer contribuciones especiales, si pudiera hacerlo en otras también.

En efecto, si el Congreso se encontrara facultado para establecer contribuciones especiales en la materia que consideraran pertinente a su libre parecer, el numeral 5 de la fracción XXIX del artículo constitucional que nos ocupa sería ineficaz, puesto que el Congreso de la Unión podría establecer contribuciones especiales en cualquier materia, sin limitación alguna, cuestión que evidentemente resulta ilógica.

Precisamente, en nuestra opinión la intención del constituyente al establecer el artículo 73, fracción XXIX numeral 5 de nuestra Constitución y señalar en dicho numeral, de manera limitativa las materias sobre las cuales puede establecer contribuciones especiales el Congreso de la Unión, fue la de evitar que ocurriera lo señalado en el párrafo anterior, esto es, que el Congreso pueda a su libre albedrío establecer contribuciones especiales en cualquier materia.

En este sentido, si nuestra Constitución dispone expresa y exclusivamente las materias sobre las cuales puede el Congreso de la Unión establecer contribuciones especiales, es porque el Constituyente consideró que dichas materias resultaban, en cierta forma, de trascendencia particular o especial para el país y su sociedad, por lo que incluso, con fines extra fiscales el Congreso Federal podría establecer contribuciones especiales en estas materias.

No obstante la claridad del mandato constitucional, por virtud del cual el Congreso de la Unión únicamente puede establecer contribuciones especiales en materia de energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza, el Congreso Federal, mediante la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableció una contribución especial a la enajenación de aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos a la azúcar de caña, aun cuando no se encuentra facultado para ello, lo que evidencia la inconstitucionalidad de las normas reclamadas.

Se insiste, de haber sido la intención del constituyente, la de otorgar al Congreso la facultad de establecer contribuciones especiales en cualquier materia, no hubiera redactado, ni establecido en la Constitución Política materias específicas, expresas y limitativas, sobre las cuales el Congreso puede establecer contribuciones especiales, ya que con el simple hecho de conservar el texto de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional, por virtud de la cual se faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, es más que suficiente para dar completa discrecionalidad a la autoridad jurisdiccional al respecto.

Por lo anterior, al establecer ahora una contribución especial en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente a partir del 1º de enero de 2002, a la enajenación de aguas gasificadas o minerales así como a los refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, el Congreso Federal contravino el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 ambos de nuestra Carta Magna, en virtud de que estableció una contribución especial respecto de una materia sobre la cual no tiene atribuciones concedidas de manera expresa por la Constitución Política.

Es importante mencionar que el criterio que se sustenta en el presente apartado, encuentra eco en las siguientes tesis, sostenidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismas que a la letra señalan lo siguiente:

“AGUAS ENVASADAS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS. LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION DE. El artículo 73 Constitucional en su fracción XXIX dispone que el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones en las diversas materias que en ella se enumeran y en cuya enumeración no se incluye a la industria de aguas envasadas; por otra parte, el artículo 124 de la propia Constitución, consecuente con el principio de nuestro régimen constitucional de derecho y de facultades expresas,

determina que: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". **Los Términos claros e inequívocos de las dos disposiciones invocadas, nos llevan a la conclusión de que no estando consignada la facultad del Congreso Federal para establecer contribuciones a la industria de aguas envasadas dentro de las facultades que expresamente le concede el mencionado artículo 73 constitucional,** esa facultad debe entenderse reservada, tal como previene el transcrito artículo 124 de nuestra misma Constitución, a los Estados; por lo que la Ley del Impuesto sobre la producción de Aguas Envasadas resulta francamente violatoria de las disposiciones mencionadas y, consecuentemente, de las garantías individuales consignadas en los artículos 14 y 16 de nuestra Ley Suprema.

Amparo en revisión 4776/55. Embotelladora Canada Dry de Orizaba, S. A. de C. V. 10. de marzo de 1957. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.³⁷

"CEMENTO, IMPUESTOS A LA VENTA DEL. Aun cuando de acuerdo con la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, el Congreso está facultado para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, esta facultad no es ilimitada, sino que se condiciona a lo establecido por la fracción XXIX del mismo artículo 73, en la que se precisa sobre qué materias se impondrán esas contribuciones, entre las cuales no se encuentra la relativa al cemento. En cuanto a la fracción X del propio precepto, que concede facultad al Congreso para legislar en toda la República sobre comercio, entre otras materias, la autoridad recurrente argumenta en el sentido de que, como la ley impugnada en ese juicio impone a modalidad de que el gravamen se cause sobre la salida de la mercancía como venta de primera mano, y que como esa venta es un acto de comercio respecto del cual puede legislar el Congreso, debe concluirse que el

³⁷ Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXXXI, Página: 472.

gravamen reclamado en este negocio es constitucional. Pero esta argumentación se desentiende de que el gravamen sobre la venta de que se trata no es sino una contribución sobre la venta del cemento, materia que no está entre las que pueden ser motivo de contribuciones, señaladas limitativamente por la fracción XXIX del mencionado artículo 73 constitucional. Por último, si bien la fracción XXX del mismo precepto concede al Congreso la facultad de expedir todas las leyes que sean necesarias a fin de hacer efectivas las facultades a que ese artículo se refiere, esto significa que el Congreso, cuando incluya en la fracción XXIX lo relativo a cemento, podrá legalmente expedir todas las leyes necesarias para hacer efectiva la facultad de establecer contribuciones sobre lo que se relacione con el cemento, pero no antes. Consecuentemente es de concluirse en el sentido de que el citado precepto, que delimita las facultades del Congreso de la Unión, no le confiere a éste en la fracción XXIX, la de establecer contribuciones sobre el cemento, ni puede, en consecuencia, establecer a favor de los Estados participaciones en los impuestos relativos.

Amparo en revisión 4856/55. Cooperativa Manufacturera de Cemento Portland "La Cruz Azul", S.C.L. 10 de septiembre de 1956. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Octavio Mendoza González.³⁸

De la lectura de las tesis citadas, se colige que nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que las facultades generales otorgadas al Congreso de la Unión para el establecimiento de contribuciones, en tratándose de contribuciones que revisten el carácter de especiales, se ven limitadas a las específicamente mencionadas en el numeral 5, de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

Sin embargo, no soslayamos el hecho de que los criterios antes referidos son antiguos (quinta época) y no reflejarán forzosamente la postura que la actual integración de nuestro Máximo Tribunal tome al respecto, al resolver en

³⁸ Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CXXIX, pag. 709.

definitiva los juicios de amparos que diversas compañías embotelladoras de nuestro país interpusieron en 2002.

No obstante, nuestra opinión coincide con los criterios antes apuntados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, principalmente por el hecho de que como se mencionó, en caso de que la competencia del Congreso de la Unión fuera total en tratándose del establecimiento de contribuciones, la fracción XXIX, numeral 5 del artículo 73 constitucional, en la manera en que está redactada, no tendría razón de existir.

Cabe mencionar que en este sentido, tanto la exposición de motivos del Presidente de la República, como el Diario de Debates del Constituyente correspondiente a la adición en 1942 de la fracción XXIX, numeral 5 del artículo en comento, son omisos en establecer la intención buscada con dicha incorporación, por lo que ante la ausencia de antecedentes históricos en contrario, desde nuestro punto de vista la interpretación que debe prevalecer es la hasta ahora sostenida, ya que caso contrario se llegaría al absurdo de sostener que nuestra Carta Magna es contraria u ociosa.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que al establecer el Congreso de la Unión un gravamen especial sobre la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, vulneró el contenido del artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 de la Constitución Federal, ya que no cuenta con la facultad de establecer más contribuciones especiales que las específicamente contenidas en dicho numeral.

CONCLUSIONES

Una vez analizado el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes, a la luz de la doctrina y criterios judiciales aplicables, es menester concluir que la hipótesis sostenida en la presente se vio confirmada, toda vez que dicho gravamen resulta inconstitucional, al ser contrario a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, así como al artículo 73, fracción XXIX, numeral 5 de nuestra Carta Magna.

Al respecto, los principales hallazgos de este trabajo se pueden resumir en los siguientes apartados:

Violaciones a la garantía de proporcionalidad tributaria

1. El artículo 4, fracción III de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en tanto exige que para acreditar el impuesto los contribuyentes deben contar con un comprobante en el que se traslade de manera expresa y por separado el impuesto, en relación con el artículo 19, fracción II de la misma ley, que no permite la emisión de comprobantes en los que se traslade de manera expresa y por separado el impuesto, salvo que se trate de bebidas alcohólicas, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Lo anterior, toda vez que el hecho de que dicho numerales no den la posibilidad a los contribuyentes que enajenen aguas gasificadas, refrescos y bebidas hidratantes o rehidratantes de acreditar el impuesto que les fue trasladado, origina que dichos contribuyentes no tributen de conformidad a su real capacidad contributiva.

2. Por otra parte, el artículo 4, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, al impedir a los contribuyentes el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, cuando los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, situación que deriva en el hecho de que no puedan acreditar el impuesto relacionado con la adquisición de los concentrados, polvos o jarabes que utilizaron para la elaboración de refrescos bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Lo mencionado, dado que al prohibirse a los contribuyentes llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que les fue trasladado, por la adquisición de las materias primas que utilizan en la elaboración de los refrescos que enajenan, se impide que los mismos tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.

Violaciones a la garantía de equidad tributaria

1. El artículo 8, fracción I, inciso d) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional, misma que se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos obligados al pago de un tributo, siempre que los mismos se encuentren en las mismas circunstancias.

En este sentido, el inciso d) mencionado, establece una exención en el pago del impuesto especial sobre producción y servicios a favor de las personas que enajenen bienes al público en general de los previstos en los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene.

Asimismo, el precepto señala que la exención no será aplicable para quienes sin ser fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o

importadores, obtengan la mayor parte de sus ingresos de enajenaciones a personas que no se consideran como público en general, es decir, de operaciones en las que se expiden comprobantes que reúnan los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así entonces, del contenido de dicho artículo se desprenden dos distinciones de trato que carecen de justificación válida y que, en consecuencia, traen aparejada la inconstitucionalidad del tributo, a saber:

a) Se hace una distinción injustificada entre quienes enajenan al público en general bienes de los contenidos en los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro de los que se encuentran los refrescos, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permiten obtener refrescos, y quienes realizan este tipo de operaciones con otro tipo de clientes.

Luego entonces, se hace una distinción en función de situaciones ajenas al objeto del tributo y al propio contribuyente, a saber, si su cliente cumple con los requisitos para que se le expida un comprobante que reúna los requisitos necesarios para la deducibilidad del gasto o no, conforme a lo previsto por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, la exención que nos ocupa se vincula con circunstancias ajenas al contribuyente, puesto que dependerá del cumplimiento por parte de sus clientes de los requisitos necesarios para que la operación se documente mediante un comprobante que cumpla los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, situación hace a la disposición inequitativa y por ende inconstitucional.

b) Adicionalmente, el inciso d) de la fracción I del artículo 8 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, contiene otra distinción injustificada entre las enajenaciones que se realizan al público en general por

quienes tienen el carácter de fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores y quienes no reúnan dicha característica.

En efecto, aún en enajenaciones con el público en general, la exención no opera cuando éstas se realizan por fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, así como por comerciantes cuyos ingresos provienen preponderantemente de operaciones realizadas con personas que no forman parte del público en general.

Esta distinción de trato, tampoco encuentra justificación alguna, puesto que la venta que realizan al público en general quienes tienen el carácter de fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores, denota la misma capacidad contributiva que la que se realiza por parte de otro sujeto que no reúne dichas características, por lo que no existe una razón objetiva de cara al gravamen que justifique la distinción de trato apuntada.

2. El artículo 4, fracción III de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en tanto exige que para acreditar el impuesto los contribuyentes deben contar con un comprobante en el que se traslade de manera expresa y por separado el impuesto, en relación con el artículo 19, fracción II de la misma ley, que no permite la emisión de comprobantes en los que se traslade de manera expresa y por separado el impuesto, salvo que se trate de bebidas alcohólicas y cerveza, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Lo anterior, toda vez que no existe razón alguna, de frente al objeto del gravamen, que justifique el trato diferenciado que se otorga a los contribuyentes que adquieren refrescos, aguas gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes, en relación con los contribuyentes que adquieren bebidas alcohólicas y cerveza al permitir la ley en comento que éstos últimos sí puedan acreditar el impuesto que les fue trasladado, no haciendo por propio con los contribuyentes que adquieren refrescos, aguas gasificadas y bebidas hidratantes o rehidratantes.

Violaciones a la garantía de legalidad tributaria

El artículo 3, fracciones XV y XVI, en relación con el artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria, ya que ante la imprecisión y ambigüedad de las definiciones dadas de aguas gasificadas o mineralizadas, así como de bebidas hidratantes o rehidratantes, los contribuyentes del impuesto se ven imposibilitados de determinar con certeza la obligación tributaria a su cargo, así como por el hecho de que dicha ambigüedad e imprecisión origina que quede al arbitrio de las autoridades fiscales la definición de elementos esenciales del tributo, como lo es su objeto

Incompetencia del Congreso de la Unión

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en tanto gravan la enajenación o importación de refrescos, aguas gasificadas o minerales y bebidas hidratantes o rehidratantes, resulta violatoria del artículo 73, fracción XXIX, punto 5 de la Constitución Federal.

Lo anterior, dado que la Constitución Federal no faculta al Congreso de la Unión a establecer más contribuciones especiales que las estrictamente señaladas en el punto 5 de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, entre las cuales no se encuentra la enajenación o importación de los bienes mencionados en el artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En efecto, el punto 5 en comento, establece que el Congreso de la Unión tendrá la facultad de imponer contribuciones especiales sobre la energía eléctrica, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción o

consumo de cerveza, más no sobre la enajenación o importación de refrescos, aguas gasificadas o minerales y bebidas hidratantes o rehidratantes.

BIBLIOGRAFÍA

- a) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 15^a. Ed. México, Ed. Themis, 2000.
- b) BURGOA ORIGUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 9^a Ed. México, Ed. Porrúa, 1994.
- c) CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2^a Ed. México, Ed. Harla, 1993.
- d) DE LA GARZA, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. 14^a Ed. México, Ed. Porrúa, 1986.
- e) FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 31^a. Ed. México, Ed. Porrúa, 1995.
- f) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 33^a Ed. México, Ed. Porrúa, 1994.
- g) GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David y ACOSTA ROMERO, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 3^a Ed. México, Ed. Porrúa, 1987.
- h) HALLIVIS PELAYO, Manuel. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México. s/ed., México, Ed. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- i) JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 6^a. Ed. México, Ed. Ecafsa, 2000.

- j) MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. 1ª Ed. México, Ed. McGraw-Hill, 1995.
- k) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12va. Ed. México, Ed. Porrúa, 1996.
- l) LUCIEN MEHL, Elementos de Ciencia Fiscal, Editorial Bosh, Barcelona 1964, Pág. 97.
- m) ORRANTIA ARELLANO, Fernando. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. 1ª. Ed. México, Ed. Porrúa, 1998.
- n) RODRÍGUEZ LOBATO, Roberto. Derecho Fiscal. 2ª. Ed. México, Ed. Harla, 1995.
- o) ROJAS AMANDI, Víctor Manuel. Filosofía del Derecho. 1ª. Ed. México, Ed. Harla, 1991.
- p) SAMPIERI HERNÁNDEZ, Roberto. Et. Al. Metodología de la Investigación. 2ª. Ed. Ed. McGraw-Hill, 2000.
- q) SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública. 1ª. Ed. México, Ed. Porrúa, 2000.
- r) TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 27ª Ed. México, Ed. Porrúa, 1993.
- s) WITKER, Jorge. La Investigación Jurídica. 1ª Ed. México, Ed. McGraw-Hill, 1995.
- t) Semanario Judicial de la Federación

- u) Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados
- v) Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- w) Código Fiscal de la Federación
- x) Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2002

